

VIRKNINGER AV GJENNOMSKJÆRING

Kandidatnummer: 606
Leveringsfrist: 25.4.2008

Til sammen 15 528 ord

05.09.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Gjennomskjæringssituasjonen	1
<u>2</u>	<u>PLASSERING I DET JURIDISKE LANDSKAP</u>	<u>4</u>
2.1	Rettferdighets- og effektivitetshensyn	5
2.2	Skattereformene	6
2.3	Gjennomskjæring spesielt	8
2.3.1	Utgangspunkt ved gjennomskjæring	9
<u>3</u>	<u>AVGRENSNING</u>	<u>10</u>
<u>4</u>	<u>PROBLEMSTILLING</u>	<u>12</u>
<u>5</u>	<u>DISPOSISJON</u>	<u>12</u>
<u>6</u>	<u>BEGREPENE "GJENNOMSKJÆRING" OG "VIRKNING"</u>	<u>13</u>
<u>7</u>	<u>VILKÅRENE FOR GJENNOMSKJÆRING PÅ ULOVFESTET GRUNNLAG</u>	<u>15</u>
7.1	Historisk tilbakeblikk og viktige utviklingslinjer	15
7.1.1	Forslag om lovfesting av en generalklausul	17
7.2	Vilkår	19
7.2.1	Grunnvilkår	20
7.2.2	Totalvurdering	20
<u>8</u>	<u>VIRKNINGER AV GJENNOMSKJÆRING ETTER DEN ULOVFESTEDE</u>	
	<u>GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN</u>	<u>21</u>

8.1	Forslag til virkninger	22
8.1.1	Lineære og sirkulære transaksjoner	22
8.1.2	Nyansert bilde	24
8.2	Kan et tap videreføres?	25
8.2.1	Hva med de tilfeller der det ikke har skjedd en realisasjon?	27
8.3	Hvem kan videreføre et realisert tap, og hvordan kan det videreføres?	31
8.4	Hva opphever virkningene av gjennomskjæring?	34
8.4.1	Hva innebærer dette?	36
8.5	Forholdet til fritaksmetoden	37
8.5.1	Hva skjer med det realiserte, men videreførte tapet?	39
8.5.2	Hvordan blir det for den videreførte inngangsverdien?	41
<u>9</u>	<u>LOVFESTEDE SÆRBESTEMMELSER</u>	<u>43</u>
9.1	Skatteloven § 14-90	44
9.1.1	Hvilke virkninger får gjennomskjæring etter sktl § 14-90?	45
9.2	Skatteloven § 13-1	48
<u>10</u>	<u>STRAFFERETTSLIGE REAKSJONER?</u>	<u>51</u>
<u>11</u>	<u>OPPSUMMERING</u>	<u>53</u>
<u>12</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>56</u>

1 Innledning

Den svenske jussprofessoren Anders Hagstedt har sagt at det i utgangspunktet finnes tre måter å kvitte seg med penger på. Gambling er den raskeste, hester den sikreste og kvinner den hyggeligste. I tillegg hevder han det kommer en fjerde faktor, nemlig skatt.¹

Oppgaven er på skatterettens område, og har tittelen ”Virkninger av gjennomskjæring”. Gjennomskjæring er et tema som spesielt de siste årene har vært særlig aktuelt, da det har blitt avsagt en del avgjørelser i Høyesterett som har omfattet særdeles store pengebeløp, og som har blitt viet stor oppmerksomhet. Det nærmere innholdet av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen har også blitt nærmere fastlagt gjennom denne høyesterettspraksisen.

Noen legaldefinisjon av gjennomskjæring finnes ikke, men problematikken kan noe kortfattet og forenklet sies å være at gjennomskjæring søker å forhindre skattytere og skattesubjekter i å omgå skattereglene. Virkningene av gjennomskjæring kan sammenfattet sies å være at en transaksjons skattemessige virkninger blir annerledes enn det transaksjonens form skulle tilsi at den blir.

1.1 Gjennomskjæringssituasjonen

Jens I. Kobro, advokat i advokatfirmaet Ræder, har i artikkelen ”Gjennomskjæring i skatteretten” gitt et godt eksempel på en typisk gjennomskjæringssituasjon.² Jeg vil derfor gjengi eksempelet her:

¹ Fra ukjent konferanse publisert på hjemmesiden til Det Juridiske Fakultet i Danmark, www.jur.ku.dk/nmj/30/30_25.pdf

² Publisert på www.raeder.no, datert 20.10.2006

”Man kan tenke seg at skattyter har kjøpt en aksjepost i et børsnotert selskap. Aksjene faller i verdi og aksjeposten selges med tap. Tap ved salg av aksjer har man fradrag rett for. Samme dag som aksjene selges, kjøper skattyter det samme antall aksjer i samme selskap til tilnærmet samme pris. Formelt sett har det skjedd to transaksjoner. Først et salg av aksjer som har gitt skattyter et tap. Deretter et kjøp av aksjer hvor skattyter igjen har anskaffet det samme antall aksjer. Skattemessig vil man foreta en gjennomskjæring av de formelle forhold, og nekte fradrag for tapet på salg av aksjene. Dette fordi skattyteren reelt sett ikke har lidt noe tap ved at han har ervervet en like stor aksjepost kort tid etter salget og reelt sett derfor er i samme situasjon som før salget. Skjedde derimot kjøpet av nye aksjer en måned senere, ville det gi skattyter fradrag for tapet” (min kursivering).

Kobro sitt eksempel illustrerer på en god måte et typisk gjennomskjæringstilfelle. Når det er sagt, mangler eksempelet nyanser. Gjennomskjæringstilfeller reiser mange spørsmål, og oppgaven vil søke å besvare hva som er *konsekvensene* av gjennomskjæring. I det ovenfor gjengitte tilfelle ble virkningen av gjennomskjæring at skattyteren ikke fikk fradrag for det tap han hadde lidt ved salget av aksjene. Dette fordi skattyter samtidig med salget av aksjene, foretok et gjenkjøp av omtrent like mange aksjer som han hadde solgt. Ligningsmyndighetene vil da i et slikt tilfelle, i følge Kobro, behandlet denne transaksjonsrekken som ett forhold, og de skattemessige virkningene av gjennomskjæringen er at skattyteren ikke får fradrag for det realiserte tapet sitt.

Et slikt tilfelle reiser mange spørsmål for ligningsmyndighetene. Skal transaksjonsrekken sees i sammenheng, eller skal hver av transaksjonene bedømmes for seg? Dersom man bedømmer salget og gjenkjøpet som to separate transaksjoner, er det skjedd en realisasjon ved salget? Hvis så er, betyr dette i så fall at skattyter har krav på tapsfradrag, jfr. skatteloven³ (heretter forkortet sktl) § 6-2, jfr. skatteloven kapittel 9? Dersom man ser transaksjonsrekken i sammenheng, er det da grunnlag for gjennomskjæring? Kobro hevder

³ Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14

at dersom skattyter hadde foretatt et gjenkjøp av aksjene én måned senere, ville vilkårene for gjennomskjæring ikke vært oppfylte. Ligningsmyndighetene må med andre ord også ta stilling til om det eksisterer en "tidsfrist" for hva som kan regnes som sammenhengende transaksjoner, og må herunder vurdere hva den reelle forskjellen mellom et snarlig gjenkjøp og en viss tids utsettelse av gjenkjøpet er.

Oppgavens problemstilling forutsetter at det har skjedd en gjennomskjæring. Med utgangspunkt i Kobro sitt eksempel, vil jeg lansere aktuelle problemstillinger som vil være utgangspunktene for den videre drøftelsen, og som vil medvirke til å belyse tenkelige virkninger av gjennomskjæring.

Skattyter får ikke fradrag for tapet sitt. Hva skjer så med dette tapet? Er det tapt for alltid, eller kan det komme til fradrag på et senere tidspunkt? Og hva er i så fall premissene for at skattyter skal få kunne videreføre tapet? Er det eventuelt andre som kan videreføre dette tapet? Hvis det kan komme til fradrag på et senere tidspunkt, hvilke faktorer må være utløst for at det skal komme til fradrag? Er det når vilkårene for gjennomskjæring ikke lenger er oppfylt, eller må det kreves noe mer? Eventuelt noe mindre? Fra den 26. mars 2004 trådte fritaksmetoden i kraft. Den er kommet til uttrykk i sktl § 2-38, og fritar visse selskaper for skatt på opprinnelig skattepliktig inntekt, og som et motstykke til dette har selskapene ikke lenger fradragsrett for tap. Tap på aksjer realisert etter vedtakelsen av bestemmelsen, kommer således ikke til fradrag. Men hva skjer med tap som er oppstått før vedtakelsen, men som ikke er kommet til fradrag fordi vilkårene for gjennomskjæring var tilstede? Er dette tapet, dersom det kan videreføres, tapt ved innføringen av fritaksmetoden?

Som det forstås, reiser virkninger av gjennomskjæring mange interessante problemstillinger. Før jeg går videre med de ovenfor nevnte problemstillingene, vil jeg plassere skatteretten generelt, og oppgavens problemstilling spesielt, i det juridiske landskapet. I den videre fremstillingen forutsettes det at alminnelige juridiske begreper er kjent, og ikke trenger nærmere redegjørelse.

2 Plassering i det juridiske landskap

Skatterett tilhører gruppen av det som omtales som offentligrettslige fag. Med offentligrettslige fag menes blant annet rettslige emner som har til formål å regulere forholdet mellom borgerne og de statlige myndigheter.

Det kan være vanskelig å se skatt som et positivt reguleringsverktøy. Mange opplever nok skatt som et påtvunget onde, som man i størst mulig grad ønsker å begrense. Dette kan føre til at enkelte skattytere tilpasser seg skattereglene litt *for* kreativt, og det er i slike tilfeller at det vil være aktuelt med gjennomskjæring. Sannheten er at skatt er myndighetenes viktigste inntekstkilde for å finansiere offentlig forbruk og investeringer, herunder tilbakebetalinger til privat sektor i form av trygd, næringsstøtte, subsidier og lignende.⁴ Dette innebærer at skatt først og fremst er et økonomisk og politisk interesseområde, men da det er et inngrep i privates rettsstilling, kreves det på bakgrunn av legalitetsprinsippet⁵ hjemmel i lov. Dermed blir det også et rettslig anliggende.⁶

For øvrig virker også skatt som et reguleringsverktøy mellom borgerne. Jeg sikter her til at vi har en del grunnleggende skatterettslige prinsipper som ligger til grunn for utformingen av dagens skatteregler. Disse prinsippene søker å skape et mest mulig rettferdig skattesystem, hvor det er et proporsjonalt samsvarende forhold mellom skattyternes inntekt, og den sats de skattlegges etter. Sagt på en annen måte, er det ønskelig at de med høyest inntekt skattemessig er de som bidrar mest til fellesskapet.

⁴ Zimmer (2005) s.27

⁵ Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814 § 96

⁶ Zimmer (2005) s.27

2.1 Rettferdighets- og effektivitetshensyn

Utformingen av skattereglene og skattegrunnlag kan sammenfattes til å skje ut i fra hensynene til rettferdighet og effektivitet.⁷

Effektivitetshensynet ivaretar at skattereglene skal være mest mulig samfunnsøkonomiske. Med dette menes at man ikke ønsker at skattytere skal være nødt til å bruke *unødvendig* mye tid og krefter på å forstå skattereglene, fordi de er *unødvendig* komplekse og vanskelige. Rettferdighetshensynet er mer sammensatt, og er mer fremtredene i personbeskatningen enn i bedriftsbeskatningen.⁸ Dette utsagnet kan belyses og forklares nærmere gjennom sontringen mellom vertikal og horisontal rettferdighet.

Med horisontal rettferdighet siktes det til at skattytere med like stor inntekt bør skattlegges likt, med andre ord etter de samme satser og regler. Dette uavhengig av hva som måtte være den enkelte skattyters inntektsgrunnlag, det være seg arbeids-, kapital- eller virksomhetsinntekt.⁹

Vertikal rettferdighet tar sikte på å skattlegge de med høyere inntekt ”hardere” enn de med lavere inntekt, slik at det er de som *har* mest, som er de som *bidrar* mest. I skrivende stund¹⁰ verserer det en offentlig debatt, mellom forretningsmann og kjøpmann Stein Erik Hagen og nåværende statsminister Jens Stoltenberg, angående den skattepolitikk som føres i landet vårt. Hagen føler seg forfulgt av Stoltenberg, da Stoltenberg 10. mars d.å. kom med en lovnad til folket om at han skulle se på hvordan Hagen og andre rike personer skulle kunne begynne å betale mer skatt.¹¹ Munnhuggeriet mellom disse to startet etter at Hagen

⁷ *ibid.*, s.31

⁸ *l.c.*

⁹ *l.c.*

¹⁰ 11.mars 2008

¹¹ Sammendrag publisert på <http://e24.no/makro-og-politikk/article2303766.ece>

romjulen 2007 offentlig gikk ut og hevdet at Norge begynte å minne om en kommuniststat, hvor staten i stadig større utstrekning skulle ha en finger med i spillet.¹²

Stoltenberg sitt utfall mot Hagen kan ha sin begrunnelse i at det er et misforhold i den vertikale rettferdigheten. Beregnet i prosent bruker ”lavt” lønnede mer av sin inntekt til å betale skatt, enn skattytere som er ”høyt” lønnede. Dette skaper misnøye i folket, og Banoun¹³ viser til undersøkelser foretatt i retts sosiologien, hvilket viser at dersom skattyterne opplever skattereglene som urettferdige, minker etterlevelsen. Det er muligens dette Stoltenberg ønsker å forhindre ved sin offentlige lovnad til folket, da en slik lovnad vil oppleves som at myndighetene gjør det de kan, og misnøyen blir mer rettet mot de rike enn skattesystemet. Dette kan hindre at etterlevelsen minker.

Avslutningsvis kan det nevnes at et sentralt prinsipp i fastleggelsen av størrelsene mellom skattytere med ulik inntekt, er *skatteevneprinsippet*. Prinsippet innebærer at den enkelte skattyter skattlegges ut i fra sin evne til å bære skattekravet. Denne evnen avhenger ikke bare av inntektens størrelse, men er en helhetsvurdering av inntektens størrelse opp mot for eksempel forsørgerbyrde.¹⁴

2.2 Skattereformene

Yttligere noen hensyn kan trekkes frem som sentrale bak utformingen av dagens skatteregler.

Skattereformene i 1992 og 2004-2006 for inntekstbeskatningen bygger på prinsippene om symmetri og nøytralitet. Med symmetriprinsippet siktes det til at inntekter og utgifter av samme art behandles på samme måte, i den forstand at en benytter samme

¹² Sammendrag publisert på <http://e24.no/boers-og-finans/article2170580.ece>

¹³ Banoun (2003) s.104

¹⁴ Zimmer (2005) s.32

tidfestingsprinsipp, og at skattesats og fradragsverdi tilsvarer hverandre.¹⁵ Nøytralitetsprinsippet innebærer at skattesystemet ikke skal påvirke en skattyters disposisjonsvalg ut i fra hvor lønnsom en disposisjon er i forhold til en annen.¹⁶

Banoun hevder at prinsippene om symmetri og nøytralitet ikke er fullt ut gjennomført i lovverket. Dette mener hun gir, sammen med uklare, uheldige og mangelfulle lovtekster, opphav til mange omgåelsesforsøk.¹⁷ Videre hevder hun at ett bredt skattegrunnlag vil lettere motvirke omgåelsesforsøk, da hun finner det sannsynliggjort at et snevert lovverk med detaljerte regler vil kunne *”fungere som et instruksjonskart til omgåelsesmulighetene”* (min kursivering).¹⁸ Denne påstanden finner hun blant annet støtte for ved å se på rettstilstanden før skattereformen i 1992. Gevinst på aksjesalg var frem til da kun belagt med skatt ut i fra nærmere bestemte vilkår, som blant annet knyttet seg til kort eiertid. Dette førte til at mange bedrifter ble organisert som aksjeselskaper, og med dette oppstod det mye uheldig skatteplanlegging, og mange omgåelsesforsøk.¹⁹

Dette kan hevdes å være noe av bakgrunnen for at vi i Norge i dag operer med en ulovfestet omgåelsesnorm, supplert med enkelte lovfestede særbestemmelser. En regel basert på ulovfestet rett vil lettere kunne fange tidens strømninger, og ikke være så avhengig av en ordlydsmessig tolkning som det en lovfestet regel er. Den vil ikke kunne fungere som et ”instruksjonskart”, da den vil kunne endres hurtigere, og være mer dynamisk i sin tilpasning til skattyternes skatteplanlegging. Slik nøytraliseres flere omgåelsesforsøk, og lovgivers vilje ivaretas.

¹⁵ St.meld.nr. 29 (2003-2004) s.49 (www.regjeringen.no)

¹⁶ I.c.

¹⁷ Banoun (2004) s. 57 flg

¹⁸ ibid., s.6

¹⁹ ibid., s.58

2.3 Gjennomskjæring spesielt

Jeg har så langt plassert skatteretten i det juridiske landskapet. Herunder har jeg redegjort for viktige hensyn og prinsipper som ligger til grunn for utformingen av skatteregler og skattegrunnlag. Dette vil være et viktig bakteppe for leseren å ha minne ved den videre lesning. Dette fordi det kan være med på å gi en bredere forståelse av *hvorfor* virkningene av gjennomskjæringen blir som de blir. Jeg vil nå plassere gjennomskjæring i skatteretten.

I norsk rett operer vi med en ulovfestet omgåelsesnorm basert på langvarig rettspraksis og teori, supplert med enkelte lovfestede særbestemmelser. Som nevnt over, kan en ulovfestet regel i mange tilfeller være et godt substitutt for skrevne regler. Den vil kunne være mer dynamisk i å tilpasses ”nye” omgåelsesforsøk, uten at man er avhengig av å innfortolke en ny forståelse av et ord som er tolket og fastlagt gjennom mange års rettspraksis. Riktignok kan et innhold av en ulovfestet regel være nokså klarlagt, som er tilfelle for den ulovfestede omgåelsesnormen, men den vil likevel lettere kunne endres..

Som vi har sett, må skattereglene oppleves som rettferdige av de menneskene som omfattes av de. Dersom så ikke er tilfelle, viser undersøkelser at etterlevelsen vil minke. Det er derfor viktig at lovgiver har seg dette i minne ved utformingen av skattereglene. Banoun har vist at ett snevert lovverk med detaljerte regler vil kunne fungere som et ”instruksjonskart” mot omgåelse. Ett bredt skattegrunnlag vil lettere motvirke dette. Denne løsningen fordrer at en del lovregler gis, og dette vises gjennom dagens skattelov som består av et betydelig antall bestemmelser. Skattereglene vil alltid bli forsøkt tilpasset skattyterens økonomi så godt som mulig, og i denne planlegningen kan det tenkes at enkelte regler vil bli forsøkt omgått. Gjennomskjæring vil her være en ”sikkerhetsventil” for ligningsmyndighetene til å forhindre at urett mot skattereglene blir begått, og at man i størst mulig grad får ett skattelovverk som oppleves som rettferdig. Rettferdig vil det oppleves når like skattytere skatter likt, og ulike skattytere skatter ulikt.

2.3.1 Utgangspunkt ved gjennomskjæring

Det klare utgangspunkt er at skatteplanlegging og -tilpasning er tillat.²⁰ Ved gjennomskjæring er det derfor et spørsmål om hvor den tillatte skatteplanleggingen slutter, og den illojale omgåelsen begynner. Noe enkelt svar på problemstillingen finnes ikke, men to eksempler fra rettspraksis kan gi oss visse indikasjoner på hvor grensen går.

I dommen inntatt i Rt. 1978 s.60 *Smestad*, inngikk Smestad en avtale med kommunen om salg av noen tomter til kommunen. På kjøpekontrakten ble Smestad sine barn oppført som selgere. Smestad, som nå hadde en fordring på sine barn, skulle få beløpet tilbakebetalt over en 16- 25 års periode med årlig påslag av 5 % rente. Dette arrangementet skulle forhindre at gevinstbeskatningen skjedde på Smestad sin hånd, og var også en type pensjonsordning for Smestad. Førstvoterende, i denne enstemmige dommen, uttalte at kjøpekontrakten *"inneholder intet om barnas innbyrdes forpliktelser når det gjelder avdragene til foreldrene, således heller intet om hvorvidt de skal være proratarisk eller solidarisk ansvarlig for avdragene til foreldrene"* (min kursivering).²¹ Dette medførte at barna når som helst kunne nedbetale hele lånet til foreldrene uten at det nødvendigvis kom til ligningsmyndighetenes kunnskap, og motsatt kunne Smestad når som helst frafalle hele eller deler av kravet. Dermed ville overføringen ikke få noen virkninger utover de skattemessige. Gevinsten på salget av tomtene kom derfor til beskatning på Smestad sin hånd.

Motsatt ble utfallet i dommen inntatt i Rt. 1976 s.1317 *Harnoll*. Harnoll inngikk en avtale om salg av fire tomter, men kjøpesummen skulle ikke utbetales før etter hans død. Høyesterett kom enstemmig til at selv om denne disposisjonen hadde klare skattemessige motiver, ble ikke kjøpesummen beskattet på Harnoll sin hånd. Resultatet bygget på dagjeldende landsskattelov § 41 sjette ledd; inntekten *"anses i alminnelighet oppebåret ved det tidspunkt da fordelene virkelig tilflyter den skattepliktige"* (min kursivering). Høyesterett

²⁰ Zimmer (2005) s.58

²¹ s.64 i domsresultatet

kom til at gevinsten ikke ”tilfløt” Harnoll før etter hans død. Dette innebar at disposisjonen hadde ”tilstrekkelig” konsekvens for Harnoll utover det skattemessige, da han ikke hadde råderett over pengene etter salget.

Disse to dommene viser hvor hårfin grensen kan være, og at det er små forskjeller som avgjør om en skatterettlig disposisjon er en tillatt eller illojal tilpasning til reglene. Dette kan tilsi at virkningene av om man velger den ene eller den andre løsningen, ikke bør være for forskjellige. Dette vil i så fall innebære at tilsynelatende like tilfeller blir behandlet ulikt. Samtidig har et gjennomskjæringsvedtak visse konsekvenser, men det kan tenkes at disse kan komme til opphevelse på et senere tidspunkt, for eksempel når vilkårene for gjennomskjæring ikke lenger er tilstede. Dette vil jeg komme nærmere tilbake til under.

Jeg har så langt reist en del problemstillinger uten å foreta noen drøftelse for eller i mot en løsning fremfor en annen på disse problemene. Dette vil være hoveddelen av oppgaven, og vil være hovedtema i det videre.

3 Avgrensning

Undertiden kan det oppstå situasjoner som kan minne om et omgåelsestilfelle, men som klart må holdes atskilt fra omgåelsesspørsmålet. Oppgavens problemstilling fordrer at det må ha skjedd en gjennomskjæring, og det vil kun være aktuelt i omgåelsestilfeller.

Problemstillinger som er lignende omgåelsessituasjonen, men som bør vurderes fra andre synsvinkler, vil derfor være utenfor oppgavens rammer, med mindre de gir uttrykk for virkninger som kan være aktuelle å vurdere i forhold til oppgavens tittel. Der dette vil være tilfelle, vil det bli gjort. Se her spesielt i forhold sktl § 13-1.

For det første må rene *skatteunndragelser* trekkes ut.²² I omgåelsestilfellene er det gitt riktige opplysninger, og skattyter har (i hvert fall utad) innrettet seg slik han mener lovreglene er å forstå. I de rene skatteunndragelsestilfellene har skattyter med overlegg gitt uriktige opplysninger, og pådrar seg i slike tilfeller strafferettslige sanksjoner. Jeg vil nedenfor vurdere om det som en konsekvens av gjennomskjæring, også kan ilegges strafferettslige reaksjoner.

For det andre må man skille ut *pro forma*.²³ I disse tilfellene gir man uttrykk for rettslige forhold utad som ikke stemmer med egentlige forholdene innad, i den hensikt å oppnå en bedre skattemessig posisjon. Gjems- Onstad uttrykker forskjellen slik; ”Ved pro forma lyver eller jukser skattyterne. Ved omgåelse er man lur”.²⁴

For det tredje må man avgrense mot de tilfellene der et rettsforhold er gitt *uriktig benevnelse*.²⁵ Et eksempel her kan være at kjøp av en selveierleilighet som utløser dokumentavgift, formuleres og underskrives som en leiekontrakt i den hensikt å unnslippe dokumentavgiften.

²² Zimmer (2005) s.58

²³ *ibid*, s.59

²⁴ Gjems- Onstad (2003) s.88

²⁵ *l.c.*

4 Problemstilling

På bakgrunn av det som nå er skrevet, er det på tide å presentere en overordnet problemstilling.

Målet med oppgaven er å gi leseren en innsikt i på hvilken måte virkningene av gjennomskjæring kan være viktig i et større perspektiv; på hvilken måte kan de være med på effektivere og ivareta de viktige hensyn og prinsipper som ligger bak skattereglene?

Problemstillingene jeg har oppstilt innledningsvis vil gi del svar på denne overordnede problemstillingen, og samlet utgjøre grunnlaget for å kunne si noe om virkninger av gjennomskjæring i et større perspektiv. Hovedvekten av oppgaven vil derfor i det videre bli lagt på å drøfte, og muligens besvare, problemstillingene oppstilt så langt, i tillegg til å presentere, drøfte og eventuelt besvare noen nye.

5 Disposisjon

Oppgaven vil i det videre bli delt inn i følgende deler:

- Begrepene ”gjennomskjæring” og ”virkninger”
- Vilåårene for gjennomskjæring etter den ulovfestede normen
- Virkninger av gjennomskjæring etter den ulovfestede normen
- Lovfestede særbestemmelser og virkninger av dem
- Oppsummering

Dette vil kun være utgangspunkter for den videre fremstillingen. Jeg ønsker å gi leseren en grundigere innføring i hva jeg legger i begrepene ”gjennomskjæring” og ”virkninger”.

Deretter vil jeg gi en kortfattet redegjårelse for vilåårene for gjennomskjæring etter den

ulovfestede gjennomskjæringsregelen, for så å gå over til å se på virkninger av denne gjennomskjæringen. Jeg vil konsentrere meg om to lovfestede gjennomskjæringsregler, sktl §§ 13-1 og 14-90. Enkelte vil kanskje hevde at § 13-1 vil være på siden av denne oppgavens tema, og derfor ikke krever en nærmere redegjørelse. Dette fordi den er en presisering av hvem som skal *tilordnes* en inntekt, og kritikerne av mitt valg om å ta bestemmelsen med, vil således hevde at tilordning er utenfor oppgavens rammer. I forarbeidene til bestemmelsen er det uttalt at ”(f)ormålet med bestemmelsen er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting. Bestemmelsen er kun en av flere såkalte omgåelses- eller gjennomskjæringsregler” (min kursivering).²⁶ Dette mener jeg godtgjør en behandling av bestemmelsen, og det vil være av interesse å vurdere virkningene av disse to bestemmelsene. Er de forskjellige fra virkningene etter den ulovfestede normen?

Oppgaven vil avsluttes med en sammenfatning, hvor de delsvar som er blitt gitt på underproblemstillingene til hovedproblemstillingen, vil danne grunnlaget for å kunne si noe om hovedmålet med oppgaven.

6 Begrepene ”gjennomskjæring” og ”virkning”

Slår man opp i ordboka, vil man finne at ”virkning” er definert til å være noe som; *følge(r) av en kraft, handling; effekt; innflytelse*.²⁷ Dette samsvarer nok med det de aller fleste assosierer en virkning med. Overført til oppgaven betyr dette at oppgaven søker å belyse følgene av gjennomskjæring. Slik har antakelig også leseren forstått oppgavens tittel.

²⁶ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) kap.13

²⁷ www.ordbok.no

Men det kan også bety hvilken ”effekt” eller ”innflytelse” har gjennomskjæring? Dermed har vi fått en bredere innfallsvinkel på oppgaven enn det en naturlig språklig forståelse tilsier, og det åpner rom for min hovedproblemstilling, som altså var; på hvilken måte kan de (virkningene av gjennomskjæring) være med på effektuere og ivareta de viktige hensyn og prinsipper som ligger bak skattereglene?

”Gjennomskjæring” er et begrep som det antakelig vil være forbeholdt økonomer og jurister å ha et forhold til. Det er ikke et begrep som benyttes i dagligtalen, og en naturlig, språklig tolkning av begrepet tilsier at noe konkret skjæres i gjennom. Å tenke seg det i en abstrakt form, slik som det benyttes i skatteretten, er det nok bare ytterst få som gjør. Men for å ta den naturlige språklige forståelsen av begrepet inn i skatteretten, vil det bety at det bryter en hendelsesrekke, og skjærer igjennom den forbindelseslinjen som går mellom den foretatte disposisjon, og de virkninger denne disposisjonen normalt skulle ha hatt. I Lignings- ABC for 2006 på side 1088 er gjennomskjæring angitt å medføre at: ”*transaksjonen eller deler av den gis andre skattemessige virkninger for skattyteren enn det som normalt skulle følge av den*” (min kursivering).

Det kan derfor, som en sidestilt problemstilling til det overordnede målet med oppgaven, og som en sammenfatning av begrepenes betydning, sies at oppgaven stiller følgende spørsmål: Hvilke følger har det for skattyter, transaksjonsmotparten og eventuelt andre at gjennomskjæring foretas?

Denne problemstillingen, med de underliggende spørsmålene som denne problemstillingen reiser (hvilket er angitt innledningsvis), vil bli drøftet i forhold til tre spørsmål. Forutsatt at det foretas gjennomskjæring, og et tap ikke kommer til fradrag, kan det da;

1. Videreføres? Dersom ja,
2. Hvordan?
3. Hvordan er forholdet til fritaksmetoden?

7 Vilkårene for gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag

Oppgavens neste del vil være å gi en kortfattet redegjørelse for de vilkår som må være oppfylt for at gjennomskjæring skal foretas på ulovfestet grunnlag. Før jeg redegjør for vilkårene slik de fremstår i dag, er det nødvendig med en gjennomgang av noen historiske tilbakeblikk og viktige utviklingslinjer. Dette vil gi leseren en dypere forståelse av hvorfor vilkårene er som de er i dag.

7.1 Historisk tilbakeblikk og viktige utviklingslinjer

På 1920- tallet fikk Høyesterett forelagt seg hele 11 saker som i dag ville ha blitt klassifisert som omgåelsessaker.²⁸ I de fleste av sakene var spørsmålet om salg av aksjer i realiteten var salg av innmat. Et aksjesalg ville ha vært skattefritt, i motsetning til salg av innmat. I halvparten av sakene omklassifiserte Høyesterett salgene, riktignok under dissens. De dissenterende dommerne mente at omklassifiseringen manglet lovhjemmel.

Unnfangelsen av den omgåelsesnorm vi kjenner i dag, skjedde på 1960- tallet. I dommen inntatt i Rt. 1961 s. 1195 *Kollbjørg*, oppstilte Høyesterett et krav til transaksjonens økonomiske realitet. Saksforholdet var at selskap A fusjonerte med selskap B, hvorpå selskap B krevde fradrag i sin inntekt for det andre selskapets underskudd. Dette ble nektet med den begrunnelse at selskap i realiteten var et ”dødt” selskap *før* fusjonen, da virksomheten hadde opphørt. Transaksjonen manglet derfor en reell økonomisk realitet og fradrag ble nektet.

Denne dommen, og aksjesalgdommene fra 1920- tallet, ledet frem til at Kvisli i 1962 fremsatte sin egenverdisyntese.²⁹ Han hevdet at transaksjoner som manglet en viss egenverdi utover at de medførte skattemessige fordeler, kunne risikere å bli underkjent. Hans syntese fikk raskt tilslutning, og i dommen inntatt i Rt. 1966 s. 1189 *Bergesen*/

²⁸ Banoun (2003) s.113. Alle historiske fakta er hentet fra hennes doktoravhandling.

²⁹ Kvisli (1962) s.109

Vestlandske Vassdrag, ble saken avgjort nettopp på grunnlag av manglende egenverdi ved transaksjonen.

Magnus Aarbakke fremsatte i 1970 for første gang en påstand om at det eksisterte en ulovfestet omgåelsesnorm.³⁰ Ved vurderingen etter denne normen av om en skatteregel ble forsøkt omgått, skulle man vektlegge om det var utvist illojalitet i forhold til lovgiver, og transaksjonens faktiske virkninger. For øvrig anså han ikke normen for å være en rettsregel, men snarere ett rettskildeprinsipp,³¹ og at prinsippet ga grunnlag for to mulige rettsvirkninger:

For det første kunne én virkning være at det saksforholdet som ble bedømt falt inn under den regelen som ble forsøkt omgått. Dette er en løsning som gjenoppretter rettstilstanden, og som fremstår som rettferdig, men er til dels en noe omstendelig virkning. Aarbakkes forslag innebærer at rettsanvenderen først må ta stilling til om en transaksjon rammes av lovbestemmelsen. Dersom han etter en lovtolkning finner at tilfelle faller utenfor, vil han kunne vurdere det etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Dersom han så kommer til at det er grunnlag for gjennomskjæring, hevder Aarbakke at virkningene av denne gjennomskjæring er at tilfelle henføres under den omgåtte skatteregel. Dermed ville det ha vært mer tidseffektivt å foreta en utvidende tolkning av den bestemmelse som var forsøkt omgått.

Således hevdet Aarbakke i samme artikkel at en omgåelsesnorm kan ha innvirkning på lovtolkningen.³² Han mente at omgåelsesnormen kunne åpne for at lovbestemmelser ble tolket utvidende, ellers ”risikerte” man at tilfelle måtte bedømmes etter den ulovfestede omgåelsesnormen.³³ At en lov kan tolkes utvidende kan derfor hevdes å være en indirekte virkning av gjennomskjæring, og kan begrunnes i effektivitetshensynet. Veien om

³⁰ Aarbakke (1970) s.1

³¹ Banoun (2003) s.81

³² Aarbakke (1970) s.17

³³ l.c.

bedømmelse etter omgåelsenormen vil være unødvendig tidskrevende dersom man ved første lovtolkning kunne ha ”utvidet” ordenes innhold.

Videre anførte han at en annen mulig virkning var at den illojale transaksjon som var foretatt, medførte at tilfellet falt utenfor den begunstigende regel som ble forsøkt utnyttet. Om denne løsningen kunne tenkes benyttet i dag, må anses å være usikkert. Den vil i realiteten innebære at skattyter kan bedømmes etter alle andre regler enn den som er forsøkt omgått. Som tidligere vist, kan det i enkelte tilfeller være en hårfin grense mellom den tillatte skattetilpasning, og den illojale omgåelsen. Virkningene av gjennomskjæring bør være tilpasset dette, og denne virkningen er muligens for ”streng”.

7.1.1 Forslag om lovfesting av en generalklausul

Utviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen fortsatte utover 1970- og 80- årene, og i forbindelse med arbeidet med den nye skattereformen i 1992 ble det fremmet et forslag om en lovfesting av en norsk generalklausul. Det var Aarbakke som ledet utredningsgruppen, og i lovforslaget begrunnet de viktigheten av en omgåelsesregel slik:

”Det må kunne slås fast at det ville være vanskelig å komme frem til akseptable praktiske skatterettslige resultater uten en omgåelsesregel. Uten en omgåelsesregel ville enkelte skattytere kunne oppnå resultater som ikke kunne forstås eller godtas av andre. Reelt sett like tilfeller ville bli behandlet helt forskjellig skattemessig. Den grunnleggende premiss for en omgåelsesregel er nettopp likhetsprinsippet, at økonomisk sett like tilfelle i størst mulig utstrekning skal kunne behandles likt, med mindre lovgivningen av en eller annen grunn hjemler en forskjellsbehandling. Spesielle omgåelsesregler kan være hensiktsmessige for å oppnå dette, men disse vil alltid ha begrenset anvendelse. Ved siden av slike regler må det være en allmenn regel”(min kursivering).³⁴

³⁴ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s.43

Dette underbygger min påstand om at gjennomskjæringsregelen er en helt nødvendig sikkerhetsventil for ligningsmyndighetene for å komme frem til rimelige og akseptable løsninger som er i tråd med skatterettens overordnede hensyn og prinsipper. Dette argumentet går begge veier. En gjennomskjæring vil virke rettferdig for de andre skattyterne dersom like tilfeller på denne måten bedømmes likt. Samtidig må reaksjonen på gjennomskjæringen, virkningen, fremstå som rimelig og rettferdig for den skattyteren som gjennomskjæringsvedtaket er rettet mot, da han tross alt ikke har begått en ulovlig handling.

Utvalgets innvending mot en lovfesting, og en omgåelsesnorm i seg selv, ble uttrykt slik:

”Hovedinnvendingen mot en omgåelsesregel er hensynet til rettssikkerhet, som i denne sammenhengen vil si skattyternes behov for å kunne stole på det de eller deres rådgivere kan lese ut av skattelovens ordlyd. Denne innvendingen har ikke så stor vekt som man i første omgang skulle tro. Noen streng bokstavfortolkning av skattelovbestemmelser ville ingen være tjent med, aller minst skattyterne”(min kursivering).³⁵

Hovedinnvendingen mot en omgåelsesregel var altså at den kunne være en fare for rettssikkerheten. Utvalget innskrenker selv denne anførselen ganske betraktelig, da de mener et en streng bokstavfortolkning vil ingen uansett være tjent med på skatterettens område.

Jeg er av den oppfatning at en lovfesting vil styrke rettssikkerheten. En regel i lovverket vil alltid kunne finnes av den som søker den, mens svaret ikke er like klart for de tilfeller hvor regelen er ulovfestet. Dersom regelen er uklar, vil likevel skattyteren ha fått en direkte oppfordring til å sjekke omstendighetene rundt transaksjonen sin nærmere, og vurdere om den er i fare for å gjennomskjæres. Dermed kan det være grunnlag for å hevde at for gjennomskjæringstilfeller, er det en optimal løsning med en ulovfestet norm som er

³⁵ l.c.

dynamisk i forhold til å tilpasse seg nye omgåelsesforsøk, samtidig som man har de lovfestede særbestemmelsene som står der for å vekke skattyterens oppmerksomhet.

Når man ser ”tyngden” av de hensynene som utvalget mener taler for en eksistens av en omgåelsenorm, antar jeg at de ikke mente at en slik norm ikke skulle eksistere. Dermed må de ha tatt i betraktning at dersom man ikke lovfestet en generalklausul, ville denne regelen fortsette å utvikle seg på ulovfestet grunn. Dette kan være en trussel mot rettssikkerheten, men som nevnt kan det være at man ved en ulovfestet gjennomskjæringsregel, supplert av enkelte særbestemmelser, har funnet et godt kompromiss.

Forslaget ble aldri vedtatt, men det forteller oss om nødvendigheten av en gjennomskjæringsregel. Virkningene må være tilpasset disse hensynene, og fremme at virkningene av skattereglene blir så rettferdige som de kan bli.

7.2 Vilkår

Høsten 2006 avsa Høyesterett ikke mindre enn tre dommer om omgåelse. Tidlig 2007 kom det i tillegg en fjerde dom på området. På grunnlag av disse dommene, samt avgjørelser fra og med årtusenskifte og fremover, er det i dag relativt sikkert hvilket innhold og vilkår man skal legge i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Zimmer har riktignok hevdet at i de tre dommene avsagt høsten 2006, inntatt i Rt. 2006 s. 1062 A, Rt. 2006 s. 1199 *Nagell-Erichsen* og Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*, formulerte Høyesterett vilkårene for gjennomskjæring ulikt.³⁶ Dette har igjen blitt møtt med en viss uenighet.³⁷ Det er også det å si at etter publiseringen av Zimmer sin artikkel falt den fjerde dommen, inntatt i Rt. 2007 s. 209 *Hex*, hvor vilkårene for gjennomskjæring formuleres likt som i blant annet *Telenor*-dommen, som igjen bygger på dommen inntatt i Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada*.

³⁶ Zimmer (2007) s.2

³⁷ Benn Folkvord har i artikkelen ”Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring? –Replik til Frederik Zimmers artikkel ”Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?” ” gitt et motsvar på Zimmers kritikk. Artikkelen er inntatt i Skatterett 2007 Nr 04 s. 293.

Oppgavens rammer legger ikke opp til noen inngående drøftelse av gjennomskjæringsregelens nærmere innhold, og jeg velger derfor å forholde meg til det som enn så lenge antas å være gjeldende rett.

7.2.1 Grunnvilkår

I Rt. 2002 s.456 *Hydro Canada* presenteres for første gang i rene ord tanken om at omgåelsesnormen består av et grunnvilkår og en totalvurdering Avgjørelsen er avsagt under en såkalt skarp dissens (3-2), og verdt å merke seg er at Zimmer er talsmann for mindretallet.

Med grunnvilkåret menes at det hovedsaklige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt. I dommen uttrykkes dette vilkåret som at *"ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor"* (min kursivering)³⁸. Dersom dette vilkåret er oppfylt, må man foreta en totalvurdering av sakens forhold for å avgjøre om det er grunnlag for gjennomskjæring.

7.2.2 Totalvurdering

I *Hydro Canada*- dommen uttaler førstvoterende videre at dersom grunnvilkåret er oppfylt, beror det på *"en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, og om den ut fra en slik totalvurdering fremstår som illojal eller - som det også har vært uttrykt - stridende mot skattereglenes formål"* (min kursivering)³⁹.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen består med andre ord av ett grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at hovedformålet med transaksjonen må ha vært å spare skatt, og dersom dette sannsynliggjøres, beror gjennomskjæring på en totalvurdering av om

³⁸ s.465-466 i domsresultatet

³⁹ s.465-466 i domsresultatet

disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter fremstår som stridende mot skattereglenes formål. Disposisjonens egenverdi er også en relevant faktor å ta i betraktning.

Frem til nå har fremstillingen vært ment til å skape ett bakteppe for leseren. Jeg har fremhevet viktige hensyn bak utformingen av skattereglene, og oppstilt problemstillinger gjennomskjæring utløser. Videre har jeg gitt et historisk tilbakeblikk på utviklingen av en omgåelsesregel, og vist til mulige virkninger man så for seg underveis i denne utviklingen.

Jeg har nå kommet frem til den delen hvor hovedvekten av oppgaven vil bli lagt. Jeg vil se på virkninger av gjennomskjæring etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, samt virkninger av gjennomskjæring etter de lovfestede særbestemmelsene sktl §§ 13-1 og 14-90. Det som er omtalt så langt, vil være et nyttig bakteppe for leseren, da det vil kunne gi en bredere forståelse av hensynene som ligger bak virkningene av gjennomskjæring.

8 Virkninger av gjennomskjæring etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Det er ingen lovregler eller rettspraksis som *bindende* avgjør konsekvensene av gjennomskjæring. For de tilfeller der det er grunnlag for gjennomskjæring, og skattyter ikke får fradrag for det realiserste tapet sitt, har rettsanvenderen to alternativer: Enten kan han avskjære tapet slik at det er tapt for alltid, eller han kan la det videreføres slik at det kommer til fradrag på et senere tidspunkt. Dette reiser noen problemstillinger. For det første er det et spørsmål om et tap *kan* videreføres? Dersom ja, *hvem* kan videreføre det, og *hvordan* kan det videreføres? Og hva er forholdet til fritaksmetoden? Dette er utgangspunktene for den videre drøftelsen, men først vil jeg se på noen typetilfeller av virkninger av gjennomskjæring etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

8.1 Forslag til virkninger

Banoun gir enkelte forslag til mulige virkninger av gjennomskjæring. For det første kan gjennomskjæring ha den virkning at den gir grunnlag for å skattlegge skattyter ut i fra hva man teoretisk antar at skattyteren *ville* eller *kunne* ha gjort, dersom ikke formålet hadde vært å spare skatt.⁴⁰ Denne tilnærmingemetoden mener Banoun åpner for vid adgang til gjennomskjæring. Dersom man skulle ha fastlagt alle mulige transaksjoner skattyter *kunne* ha innlatt seg på, ville dette ha ført for langt av sted. På den annen side kan det ikke være nødvendig å fastlegge konkret hva skattyter *ville* ha gjort heller.⁴¹

For det andre kunne man ha skattlagt ut i fra hva en kommersielt handlende person ville ha gjort.⁴² Dette kan tenkes å være en ”god” virkning for skattyteren, da den antakeligvis vil være så skattebesparende som overhodet mulig, uten å begå noe ulovlig eller på en illojal måte omgå skattereglene. En tredje mulighet Banoun nevner, er å skattlegge som om transaksjonen ikke har skjedd.⁴³

Banoun har i sin doktoravhandling⁴⁴ gått igjennom høyesterettspraksis frem til rundt årtusenskifte. Hun har på bakgrunn av denne gjennomgangen, funnet grunnlag for å hevde at Høyesterett, for visse typetilfeller av gjennomskjæringssaker, har dannet seg en fast praksis hva angår virkningene av gjennomskjæring.⁴⁵

8.1.1 Lineære og sirkulære transaksjoner

Ved tilfeller med en lineær transaksjonsrekke mener Banoun man har fått en fast praksis for å behandle transaksjonsrekken som ett forhold ved gjennomskjæringen, og skattlegge

⁴⁰ Banoun (2003) s.337

⁴¹ l.c.

⁴² l.c.

⁴³ l.c.

⁴⁴ Banoun, *Omgåelse av skattereglene; En studie av høyesterettspraksis*, 2003

⁴⁵ Banoun (2003) s.338

deretter.⁴⁶ Det kan tenkes at det blir benyttet et mellomledd i en avtale mellom en selger og en kjøper. Begrunnelsen for dette kan være mange, men felles for de (i de fleste tilfeller) er at de vil ha et skattemessig motiv. I et slikt tilfelle har Banoun funnet flere eksempler på at salget skattemessig har blitt betegnet som et direkteslag.⁴⁷ Eksempelvis i den tidligere nevnte *Smestad*-dommen, inngikk Smestad en avtale med kommunen om salg av noen tomter. Rett før kontraktsinngåelsen overførte Smestad eiendommene til barna sine, slik at det var barna som på kontrakten stod oppførte som selgere. Høyesterett foretok her gjennomskjæring (i dag ville det i hvert fall ha blitt betegnet som en gjennomskjæring), med den begrunnelse at overføringen ikke hadde noen reell egenverdi utover å forhindre gevinstbeskatning på Smestad sin hånd. Den skattemessige virkningen av gjennomskjæringen ble at gevinstbeskatning skjedde på Smestad sin hånd, dette uavhengig av de underliggende privatrettslige forholdene.

Ved en sirkulær transaksjon er det for eksempel foretatt et salg og et gjenkjøp av aksjer, jfr. Kobro sitt eksempel innledningsvis. Kobro hevdet her at selger ikke ville få fradrag for det realiserste tapet som oppstod ved salget, da ligningsmyndighetene ville foreta gjennomskjæring på grunn av påfølgende gjenkjøp av aksjer. Dette fordi skattyteren reelt sett ikke har lidt noe tap ved at han har ervervet en like stor aksjepost kort tid etter salget og reelt sett derfor er i samme situasjon som før salget. Banoun har på bakgrunn av sin gjennomgang av høyesterettspraksis funnet at Høyesterett ved sirkulære transaksjoner har fått en fast praksis for å anse transaksjonen som en nullitet.⁴⁸ Juridisk betyr dette at rettshandelen skal anses for å være ugyldig.⁴⁹ Skattemessig vil det bety at det skattlegges som om det ikke var foretatt en transaksjon, hvilket i realiteten betyr at aksjene ikke vil være realisert, og således vil ikke et gevinst- og tapsoppgjør kunne foretas, jfr. sktl § 10-32 første ledd. Dermed er transaksjonsrekken å anse som en nullitet.

⁴⁶ l.c.

⁴⁷ *ibid.*, s.339

⁴⁸ *ibid.*, s.338

⁴⁹ www.ordbok.no

Gjems- Onstad viser til Banoun og mener at den faste praksisen Høyesterett har skapt, og de faste virkninger som dermed har oppstått, kan klassifiseres som utslag av ”*spesielle omgåelsesregler*”.⁵⁰ Han hevder at i disse spesifikke typetilfellene kan man oppstille ”*rettsregler* der høyesterettspraksis angir relativt klart beskrevne *rettsfakta* som gir opphav til visse *rettsvirkninger*”.⁵¹ Videre mener han at andre grupper av tilfeller, som altså ikke faller inn under de klassifiseringene Banoun har gjort, må løses ut i fra den generelle omgåelsesnorm, hvilket han definerer til å være en ”*typisk rettslig **standard** der det foretas en avveining ut i fra en rekke momenter*” (min kursivering).⁵²

8.1.2 Nyansert bilde

Jeg nevnte innledningsvis at Kobro sitt eksempel manglet nyanser, og oppstilte en rekke problemstillinger som et salg og et gjenkjøp reiser. Det følger av sktl § 6-2 første ledd, jfr. kapittel 9, at det kan kreves fradrag ved realisasjon. Salg er regnet som en realisasjon, jfr. sktl § 9-2 første ledd litra a. Dermed tilsier ordlyden at skattyteren skulle ha fått fradragsrett for det tapet som oppstod i forbindelse med realisasjonen. Selgeren har forsøkt å utnytte skattelovverket på en måte som fremstår som illojal. Dersom man ved et raskt salg og gjenkjøp kunne kreve fradrag for tap på aksjer, ville dette ha gitt store ringvirkninger. Man hadde da tatt ut noe av risikoen ved aksjekjøp og – salg, og dette ville ha gjort at flere aktører ville ha spekulert i aksjer. Dess flere aktører, desto mer press blir det på prisene. Synergieffekten av dette er viktig å motvirke, og det resultat Kobro presenterer er isolert sett korrekt. Men gjennomskjæringen har avskåret at skattyterens tap kommer til fradrag. Hva skjer med dette tapet, kan det videreføres slik at det kommer til fradrag på et senere tidspunkt? Eller er det tapt for alltid? Dette vil bli besvart under.

⁵⁰ Gjems- Onstad (2003) s.87

⁵¹ l.c.

⁵² l.c.

8.2 Kan et tap videreføres?

Som nevnt under punkt 8.0, er rettsanvenderen gitt to alternativer ved gjennomskjæringen, han kan enten anse det realiserte tapet som ”endelig tapt” ved gjennomskjæringen, eller han kan la det videreføres slik at det kommer til fradrag på et senere tidspunkt.

Det er ingen lovregler eller rettspraksis som bindende avgjør dette spørsmålet. Dette betyr at hvert tilfelle må bedømmes for seg. Ved vurderingen av om et tap kan videreføres, vil man nødvendigvis måtte ta utgangspunkt i skatterettslige grunnprinsipper og – hensyn. Dette fordi en virkning av gjennomskjæring må søke å fremme de hensyn som ligger bak utformingen av skattereglene. Jeg har fremhevet rettferdighetshensyn som et viktig hensyn bak utformingen av skattereglene. Dette kan tale for at man ved vurderingen av om et tap kan videreføres, må avgjøre det etter en rimelighetsvurdering.

At det ved realisasjonen er tapt for alltid, kan man finne støtte for i loven. Eller rettere sagt, loven har ikke støttepunkter for å hevde det motsatte. Ved en realisasjon følger det av sktl § 10-32 første ledd at det skal foretas et gevinst- og tapsoppgjør. Gevinsten av salget vil være vederlaget fratrukket inngangsverdien. Dette betyr at i gjennomskjæringstilfellene vil inngangsverdien være falt bort, i og med at gevinst- og tapskontoen gjøres opp. Dermed vil tapet mangle ”knagger” å henges på, og tapet kan synes tapt.

Fra barndomslæren har vi alle med oss utsagnet om at ”den som er med på leken, den får tåle steken”. Et slikt ”prinsipp” kan tenkes lagt til grunn også her. Skattyteren har på en illojal måte forsøkt å omgå skattereglene, og må nå ta konsekvensene av det. Et slikt resonnement er yttligere moment i retning av at tapet nå kan være tapet. Er dette et rimelig resultat?

Mange vil nok hevde det, og det kan være vanskelig å forsvare hvordan et tap som ikke kan henføres inn under en annen verdi, for eksempel inngangsverdien, skal kunne videreføres. Når det er sagt, vil denne løsningen kunne fremstå som noe streng. Dersom ikke skattyteren hadde blitt ”rammet” av et gjennomskjæringsvedtak, ville han fått fradrag for det realiserte

tapet. Det er viktig ved et slikt tilfelle å ha utgangspunktene klart for seg. Skattyteren har ikke begått en ulovlig skatterettslig handling, men har på en illojal måte tilpasset seg skattereglene. For å gjenta Gjems- Onstad; ”Ved pro forma lyver eller jukser skattyteren, ved omgåelse er han lur.”⁵³ Dette taler for, etter en rimelighetsvurdering, at skattyteren burde kunne videreføre tapet, og at det kommer til fradrag på et senere tidspunkt.

I en dom avsagt i Oslo tingrett den 28.02.2008, med saksnummer 07-085712TVI-OTIR/10, heretter kalt *Ementor*, benyttet i 2001 morselskapet i et konsern, Ementor, et datterselskap, Konsulentselskapet, som tingsinnskudd ved opprettelsen av et annet datterselskap, Merkantildata. De krevde fradrag for denne overføringen.

Ligningsmyndighetene, herunder også Overligningsnemnda, kom til at det var skjedd en realisasjon ved tingsinnskuddet i Merkantildata, men mente det var grunnlag for gjennomskjæring. Dette fordi det var planlagt en fusjon av de to datterselskapene, og overføringen av Konsulentselskapet til Merkantildata fremstod som en unødvendig transaksjon, og skattemotivet var tilsynelatende enerådende. Videre mente de at Ementor ikke reelt hadde avstått sine eierinteresser.⁵⁴

Derimot mente de at tapet kunne videreføres. Overligningsnemnda uttalte i sitt vedtak at *”aksjene i utgangspunktet ble realisert i 2001, men at bakgrunnen for å nekte tapsfradraget var at eierinteressene på dette tidspunktet ikke var reelt avstått. Avstås disse på et senere tidspunkt, bør ikke fradragsrett være avskåret.”* (min kursivering).⁵⁵

Dermed kan det fastslås at det ved gjennomskjæring, kan det realiserste tapet videreføres, og komme til fradrag på et senere tidspunkt.

⁵³ Gjems- Onstad (2003) s.88

⁵⁴ Gjengitt på side 3 i dommen fra tingretten

⁵⁵ OLNs vedtak, 2003-006OLN s.14

8.2.1 Hva med de tilfeller der det ikke har skjedd en realisasjon?

Oppgaven min forutsetter at det er skjedd en realisasjon, og leseren vil muligens reagere på denne problemstillingen. Likevel er det av interesse å se virkninger av tilfeller som er nær omgåelsessituasjonen, men som blir bedømt annerledes. Er det en forskjell i virkningene, og er eventuelt disse virkninger som kan tenkes også å være en følge av gjennomskjæring?

Jeg vil belyse denne problemstillingen ved å benytte et eksempel fra rettspraksis. I dommen inntatt i Rt 1998 s. 1425 *Troll Salmon*, hadde Troll Salmon AS gått med underskudd siden 1990, og på en ekstraordinær generalforsamling i november 1993 ble alle aksjene i selskapet solgt til Iversen. Selskapet hadde fått i stand en gjeldssaneringsplan med banken, på det vilkår at aksjekapitalen skulle nedskrives til null, for deretter å tilføre selskapet ny aksjekapital på 1 000 000 (1 million) kroner. Foruten Iversen var ikke aksjonærene interessert i dette, og samtlige aksjer ble solgt til han for én krone per stykk. Deretter ble aksjene nedskrevet til null, og samtidig ble selskapet tilført ny aksjekapital på 1 000 000 kroner.

Iversen krevde fradrag for tap ved realisasjon. Denne saken ble ikke løst på grunnlag av gjennomskjæring, men på grunnlag av lovtolkning. Etter dagjeldende selskapsskattelov⁵⁶ § 5-8 nr. 2, jfr. § 5-2 nr. 2, forelå det en realisasjon når en aksjonær nedskrev og innløste alle sine aksjer, fordi eierposisjonen da var oppgitt. I dette tilfelle kom ligningsmyndighetene, herunder også Overligningsnemnda, og Høyesterett til at det på grunn av den påfølgende refinansieringen, ikke hadde skjedd en reell oppgivelse av eierposisjonen. Dermed hadde det ikke skjedd en realisasjon etter selskapsskatteloven § 5-8, og fradrag ble nektet. Spørsmålet var dermed om nedskrivningen av aksjene aldri ville komme til fradrag for Iversen?

I dommen inntatt i Rt. 2002 s. 798 *Nordea*, krevde Christiania Bank og Kreditkasse ASA, heretter kalt banken, fradrag for tap ved salg av datterselskaper til andre datterselskaper.

⁵⁶ Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere av 20. juli 1991 nr. 65

Deretter ble de oppkjøpte selskapene umiddelbart innfusjonert i de selskapene som kjøpte dem. Spørsmålet i saken var om salgene fra banken til datterselskapene innebar en realisasjon i forhold til den dagjeldende selskapsskatteloven § 5-2 nr. 2. Problemstillingen er nokså lik som i den ovenfor nevnte *Ementor*-saken, men en forskjell er at det her ble foretatt etterfølgende fusjoner av selskapene.

Overligningsnemnda hadde ved sin vurdering av saken, uttalt at det i mange tilfeller nærmest ville fremstå som en ”smakssak” om man vurderte tilfelle etter en tolkning av begrepet ”realisasjon”, eller om man bedømte det etter omgåelsesnormen. Førstvoterende i Høyesterett, dommer Tjomsland, behandlet saken etter en tolkning av realisasjonsbegrepet. Det fulgte av forarbeidene og langvarig praksis at en fusjon ikke var å regne som en realisasjon etter selskapsskatteloven § 5-2 nr. 2.⁵⁷ Dermed var det et spørsmål om de foregående salgene var å regne som selvstendige forhold, eller om de måtte sees i sammenheng med de etterfølgende fusjonene. På bakgrunn av tidligere praksis, fant førstvoterende det godtgjort at transaksjonene kunne vurderes i sammenheng.⁵⁸

Etter en gjennomgang av saksforholdet, mente han at det, i likhet med *Troll Salmon*-dommen, ikke var skjedd en endelig oppgivelse av eierinteressene hos banken.⁵⁹ Dette kunne allikevel være nok til å avskjære at det var skjedd en realisasjon, hvilket følger av dommen inntatt i Rt 2002 s.456 *Hydro Canada*.

Derimot mente han at de etterfølgende innfusjoneringene hadde ”nøytralisert virkningen av aksjesalgene”.⁶⁰ Dermed var bankens eierinteresser like som før salgene, og det var i følge en enstemmig Høyesterett, ikke skjedd en realisasjon i lovens forstand.

⁵⁷ Førstvoterende uttaler dette på s. 804 i domsbegrunnelsen.

⁵⁸ S.805 i domsbegrunnelsen

⁵⁹ S.806 i domsbegrunnelsen

⁶⁰ l.c.

Zimmer⁶¹ og Banoun⁶² har vært kritiske til førstvoterendes resonnement, og mener at dette resultatet ikke kunne vært nådd uten å benytte momenter som inngår i vurderingen etter den ulovfestede normen, for eksempel transaksjonenes forretningsmessige formål, virkninger og formålsstridighet. Dette innebærer at den vurderingen som må taes, i forhold til om det er grunnlag for gjennomskjæring eller om det kan løses på grunnlag av tolkning av realisasjonsbegrepet, er så vidt like at det ikke burde være noen forskjell på virkningene. Yttligere et argument i denne retning er at i Kobro sitt eksempel ble det foretatt gjennomskjæring i et tilfelle som ligner saksforholdet i *Troll Salmon*- dommen. Selv om dette ikke er et eksempel fra rettspraksis, og ikke kan tillegge det vekt, taler det for at man i slike tilfeller er tett opptil et gjennomskjæringstilfelle.

At virkningene av om lovgiver velger det ene fremfor det andre da skal bli forskjellig, er uheldig generelt sett, men spesielt i skatteretten da det er særdeles viktig at tilsvarende like tilfeller blir behandlet tilsvarende likt. Dette, som vi har sett, for at ikke etterlevelsen skal minke. Førstvoterende i *Troll Salmon*- dommen uttaler således at: *"inngangsverdien av aksjene før nedskrivningen uavkortet vil bli fordelt på de nye aksjer, og derved komme i betraktning ved en eventuell fremtidig realisasjon"* (min kursivering).⁶³ Dermed blir Iversen behandlet som om aksjene *ikke* var nedskrevet til kroner null.

Som det forstås, er det en viss forskjell i virkningene av om det skjer en realisasjon eller ikke. Ved gjennomskjæring er det det realiserte tapet som kan videreføres, mens det for de tilfeller hvor tvisten kan løses etter en tolkning av realisasjonsbegrepet er den opprinnelige inngangsverdien som kan videreføres. At inngangsverdien kan videreføres i dette tilfelle, har for så vidt gode grunner for seg. Det kan tenkes at grunnen til at banken ønsket aksjene nedskrevet til null, var for at de skulle realiseres, og dermed gi et tapsfradrag. Dersom aksjene *ikke* hadde blitt nedskrevet til null, men man hadde foretatt en emisjon, og utvidet antall aksjer i og med innskuddet av ny aksjekapital, hadde man ved en senere realisasjon

⁶¹ Zimmer (2003) s.351

⁶² Banoun (2003) s.253

⁶³ S. 1432 i domsbegrunnelsen

av aksjene lagt til grunn den opprinnelige inngangsverdien så langt som den strakk. Dette utsagnet kan eksemplifiseres slik: Dersom selskapet opprinnelige hadde 1000 aksjer, og man ved det nye innskuddet opprettet 1000 nye, ville man ved en realisasjon av 1500 aksjer, for de første 1000 aksjene ha lagt den opprinnelige inngangsverdien til grunn ved gevinst- og tapsoppgjøret, mens man for de neste 500, ville ha lagt den nye inngangsverdien til grunn. Dette følger av først inn, først ut- prinsippet (FIFU), hvilket er kommet til uttrykk i sktl § 10-36 første ledd.

At skattyteren i *Troll Salmon*- dommen får beholde inngangsverdien sin, kan med andre ord begrunnes i rimelighetshensyn. Det var opprinnelig en realisasjon, men etterfølgende omstendigheter talte likevel mot dette. Dette vil vanskelig for skattyteren å anta, og løsningen er således ”god”. Han bør derfor bedømmes, hvilket han i gjør, som om transaksjonsrekken var en nullitet, for å bruke Banouns karakteristikk av virkningen av en slik sirkulær transaksjon.

På den annen side kan man hevde at skattyteren må ta konsekvensen av det han har gjort, og at man må se på realitetene, hvilket jo tilsier at aksjene nå er nedskrevet til null. Dersom man ikke finner at det er skjedd en realisasjon, er således dette tapet tapt for evig. Dette kan bety at resultatet i *Troll Salmon*- dommen ikke bør strekkes for langt, og at den valgte løsning ikke er et prejudikat for hvordan tilsvarende saker vil bli løst.

Dette betyr at et realisert tap kan videreføres, og for de tilfeller der det ikke er realisert, vil det eventuelt kunne være inngangsverdien som videreføres. Det neste spørsmålet blir så hvem som kan videreføre det realiserste tapet, og hvordan kan det videreføres?

8.3 Hvem kan videreføre et realisert tap, og hvordan kan det videreføres?

For de tilfeller der det er skjedd gjennomskjæring, og man har fått konstatert et tap som kan videreføres, er det et spørsmål om hvem som kan videreføre tapet.

I den ovennevnte saken fra Oslo tingrett, heretter kalt *Ementor*- saken, var det disse spørsmålene tvisten stod om. Jeg bemerker at dommen er anket av saksøker, og at tingrettens konklusjoner ikke er endelige.

Jeg tar først for meg spørsmålet om hvem som kan videreføre tapet. Det er et alminnelige juridisk prinsipp at et vedtak eller en dom kun har virkning *inter partes*. Oversatt betyr det at en dom eller et vedtak kun har virkning for de involverte partene. Dermed er utgangspunktet at et tap kun kan videreføres hos den skattyter som har realisert tapet. Saksøker i *Ementor*- saken hevdet prinsipielt at retten til fradrag var overført fra Ementor til Merkantildata på bakgrunn av skattemessig kontinuitet.⁶⁴ Er det hold i denne anførselen?

Kontinuitetsprinsippet er et anerkjent prinsipp i skatteretten, og er blant annet kommet til uttrykk i sktl § 10-33, der en aksjearving kan tre inn i arvelaters inngangsverdi.

Motsetningen er diskontinuitetsprinsippet, som blant annet er kommet til uttrykk i sktl § 9-7. Dermed er det i utgangspunktet mulig å overføre en skatteposisjon fra en skattyter til en annen. Zimmer definerer begrepet ”skatteposisjon” til å være en skattyters stilling ”*i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt*” (min kursivering).⁶⁵ Dommer Sekulic tar stilling til saksøkers anførsel ved å vise til Zimmer. Han uttaler at det er et grunnleggende skatterettlig prinsipp at ”*alle vilkår som en skatteregel oppstiller som hovedregel må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt, med mindre den enkelte regel gir holdepunkter for noe annet*”.⁶⁶

⁶⁴ s.4 i domsbegrunnelsen

⁶⁵ Zimmer (2005) s.103

⁶⁶ s.7 i domsbegrunnelsen, Zimmer (2005) s.95

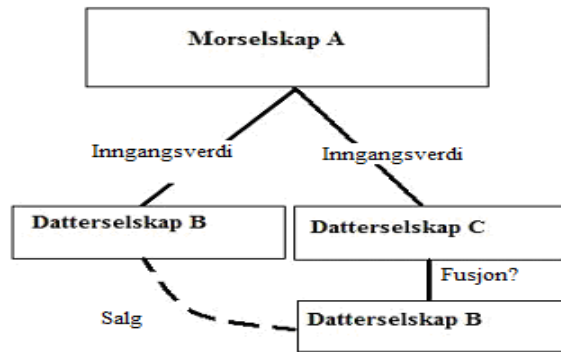
Zimmer hevder videre at *"en konsekvens av hovedregelen om at de vilkår som en skatteregel oppstiller må være oppfylt hos vedkommende skattyter, er at skatteposisjoner ikke uten særskilt holdepunkt kan overføres fra ett skattesubjekt til et annet"*.⁶⁷ Dermed er det et spørsmål om man i denne saken har spesielle holdepunkter for at Ementors fradragsrett skal kunne overføres til Merkantildata. Saksøker har anført blant annet *Hydro Canada-* og *Troll Salmon-* dommene som grunnlag for en slik overføring. Dette avvises av dommeren, og spørsmålet er da om gjennomskjæring kan være et slikt særskilt holdepunkt som Zimmer nevner?

I Lignings- ABC for 2006 på side 1088 er gjennomskjæring angitt å medføre at: *"transaksjonen eller deler av den gis andre skattemessige virkninger for skattyteren enn det som normalt skulle følge av den"* (min kursivering). Vi kan av dette utlede at gjennomskjæring kun har konsekvenser for de skattemessige virkningene, og således ikke at det har betydning for de privatrettslige forholdene. Dette betyr at realisasjonen som er konstatert skjedd, har medført at eierposisjonen er gått over fra Ementor til Merkantildata, men at gjennomskjæringen har endret de skattemessige virkningene denne overføringen normalt skulle ha hatt. Dermed kommer tingrettsdommeren til at det faktisk at Merkantildata er blitt behandlet som eier ikke har betydning for en overføring av tapet. Tapet er med andre ord ikke overført Merkantildata på bakgrunn av skattemessig kontinuitet, da gjennomskjæring ikke gir særskilte holdepunkter for en slik overføring.

Dette innebærer at et tap i utgangspunktet kun kan videreføres på den skattyter som i utgangspunktet hadde krav på fradrag, med mindre man har særskilte holdepunkter for noe annet.

⁶⁷ s.7 i domsbegrunnelsen, Zimmer (2005) s.104

Deretter er det et spørsmål om hvordan tapet skal videreføres. I blant annet *Ementor*-sakene kan saksforholdet illustreres slik:



Den mest åpenbare løsningen på hvordan et tap kan videreføres, er å hevde at det ved den transaksjonen som i min illustrasjon er betegnet som ”salg”, oppstår det nå et ubenyttet tapsfradrag. Dette oppleves som mest naturlig, da det realiserste tapet da vil følge transaksjonsrekken.

Zimmer har derimot, som mindretallet i *Hydro Canada*- dommen (som hadde lignende saksforhold som *Ementor*- saken) og i samsvar med Riksskattenemndas vedtak tidligere i denne saken, hevdet at det tapsfradraget som videreføres, det videreføres som tillagt inngangsverdien morselskapet har på datterselskap C.⁶⁸ Dette synspunktet kan hevdes å være i tråd med det jeg tidligere har sagt om at man da har en ”knagg” å henge det realiserste tapet på. Men hvilke konsekvenser har valget mellom det ene fremfor det andre? Denne problemstillingen vil være utgangspunktet for drøftelsen i det videre.

⁶⁸ s. 472 i domsbegrunnelsen

8.4 Hva opphever virkningene av gjennomskjæring?

Den ovenfor stilte problemstillingen vil henge tett sammen med spørsmålet om hva som eventuelt opphever virkningene av gjennomskjæringen. Ved å velge den løsning Zimmer presenterer, vil det realiserste tapet være tilknyttet et annet selskap enn det realiserste. Dette betyr at det realiserste tapet ikke vil komme til fradrag når vilkårene for det opprinnelige gjennomskjæringsvedtaket ikke lenger er tilstede. Men ville det ha gjort det uansett, eller vil begge løsninger være like gode?

Banoun finner grunnlag for å hevde at vilkårene for gjennomskjæringen, og virkningene av den vil henge tett sammen.⁶⁹ Hun mener at når rettsanvenderen har tatt stilling til om det er grunnlag for gjennomskjæring, vil en eventuell virkning være en direkte følge av på hvilken måte vilkårene for gjennomskjæringen er oppfylt. I dommen inntatt i Rt. 2006 s. 1062 A- saken, hadde en andelseier av en bolig overført sin andel av boligen til barna i forbindelse med et salg av denne andelen. Flertallet i Høyesterett (resultatet var enstemmig, men begrunnelsen var ulik), mente etter en tolkning av dagjeldende skattelov⁷⁰ § at andelen var overført. På grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen fant de likevel grunn til å skattlegge faren for salgssummen, da overføringen hadde klare skattemessige motiver, og få andre virkninger. Denne virkningen er en direkte følge av gjennomskjæringen, og en annen virkning av gjennomskjæringen kan vanskelig tenkes i dette tilfelle. Dette er i tråd med det Banoun hevder. Innebærer dette at virkningene da vil falle bort når vilkårene ikke lenger er tilstede?

Denne virkningen kan ikke tenkes å oppheves. For det tilfelle at faren skattemessig blir tilordnet salgssummen, og må skatte av den inntekt, kan det vanskelig tenkes etterfølgende begivenheter som vil oppheve denne tilordning. Dette forholdet er avsluttet i det skatten er betalt. For øvrig kan det godt tenkes at gjennomskjæringen vil kunne ha virkning for andre deler av avtalen, og da spesielt for transaksjonsmotparten. For eksempel kan det tenkes at

⁶⁹ Banoun (2003) s.338

⁷⁰ Lov om skatt og formue av 18.august 1911 nr. 08

det i avtalen mellom faren og barna er inntatt en klausul om at dersom overføringen rammes av gjennomskjæring, faller avtalen bort. Eller det kan innebære at det vil ha betydning for salgssummen, skattekravet blir for eksempel lagt til den opprinnelige salgssummen. Det hører til den avtalefriheten vi har i vårt land, at slike klausuler kan avtales.

For andre gjennomskjæringstilfeller, kan det tenkes at senere begivenheter opphever virkningene av gjennomskjæring.

I *Ementor*-saken hevdet saksøker prinsipalt at retten til tapsfradrag var overført fra Ementor til Merkantildata på grunn av skattemessig kontinuitet. Dermed ville dette tapet komme til fradrag ved Merkantildatas realisasjon av Konsulentselskapet. Denne anførselen fikk de som kjent ikke gjennomslag for. Subsidiært derimot hevdet de at omstendigheter rundt Merkantildata sitt eierskap viste at Ementor reelt hadde *"avstått sine eierinteresser"*.⁷¹ Overligningsnemnda hadde uttalt som bakgrunn for sitt vedtak at eierinteressene på det tidspunkt saken ble forelagt dem ikke var reelt avstått. Videre uttalte de at *"avstås disse på et senere tidspunkt, bør ikke fradragsrett være avskåret"* (min kursivering).⁷²

Ementors anførsel, og Overligningsnemndas uttalelser, bygger på en forutsetning om at tapet følger Konsulentselskapet, og når de grunnene som ga grunnlag for gjennomskjæring ikke lenger er tilstede, for eksempel at Konsulentselskapet selges ut av konsernet, vil tapet komme til fradrag. Det er derfor godt grunnlag for å hevde at det realiserte tapet vil følge transaksjonsrekken, og virkningene av gjennomskjæringen vil oppheves når vilkårene for gjennomskjæringsvedtaket ikke lenger er tilstede. Tapet vil da komme til fradrag hos skattyteren.

⁷¹ s.5 i domsbegrunnelsen

⁷² OLN's vedtak, 2003-006OLN, s.14

Den løsning Zimmer presenterer derimot, vil innebære at tapet ikke lenger følger overføringsrekken, og at det ikke er knyttet til en opphevelse av gjennomskjæringen i forbindelse med realisasjonen av Konsulentselskapet, men en realisasjon av Merkantildata. På den annen side vil dette da medføre at tapet er tilknyttet en verdi som fremdeles eksisterer, og ikke blir ”flytende rundt” som et påheng uten noen tilknytning til en annen verdi. Det første alternativet krever at man har seg dette tapet i minne ved en eventuell senere realisasjon, mens Zimmer sin løsning lettere vil komme i betraktning.

Begge løsninger har gode grunner for seg, men det vil antakeligvis oppleves for skattyter som en mer rettviss løsning å la tapet følge det realiserte selskapet, for ellers risikerer han at tapet selv om det kan videreføres likevel ikke kommer til fradrag. Med dette tenker jeg på at det realiserte selskapet har han ønsket å bli av med, mens det samme ikke trenger å være tilfelle for det andre datterselskapet. Han bør således ikke ”tvinges” til å realisere dette selskapet for å få tapsfradraget. Dette er et sterkt moment i mot Zimmer sin løsning.

Det er derfor grunnlag for å hevde at rimelighetshensyn tilsier at det realiserte tapet følger transaksjonsrekken, og at det vil komme til fradrag når vilkårene for det opprinnelige gjennomskjæringsvedtaket ikke lenger er tilstede.

8.4.1 Hva innebærer dette?

Dette utløser igjen visse konsekvenser, og reiser enkelte problemstillinger. En realisasjon av Konsulentselskapet *ut* av konsernet ville sannsynligvis gitt rett til tapsfradrag, da eierinteressene på denne måten ville ha vært reelt avstått. Men ville dette også være tilfellet dersom kun 20 % av selskapet selges ut av konsernet? Kan deler av det realiserte tapet komme til fradrag, eller må det komme til fradrag i sin helhet?

Løsningen følger ikke av teori eller praksis, men rimelighetshensyn taler for å kunne tilkjenne selskapet fradrag for de 20 prosentene. For disse 20 prosentene har ikke Ementor lenger eierrådighet over. Men går det en grense for dette? Hva dersom 1 prosent realiseres, eller 5 prosent? Å realisere 20 prosent er en relativt stor størrelse som vil medføre at de

selger ut 1/5 av selskapet. Dette gir de nye eierne av aksjene en viss innflytelse i selskapet, og en vesentlig del av eierposisjon er oppgitt. Dette i motsetning til hva 1 eller 5 prosent eierskap vil gi. Dette kan tale for at det går en grense for hva man kan kreve fradrag for, et sted mellom 5 og 20 prosent. Men man kan legge et annet parameter til grunn. I *Ementor*-saken er det et tap på 2 300 000 000 (2,3 milliarder) kroner som selskapet krever fradrag for. 20 prosent av dette blir 460 000 000 (460 millioner) kroner, og er en betydelig sum. Men også 1 prosent vil i et tilfelle som dette, med så høye summer, objektivt sett utgjøre en relativt høy sum. 1 prosent vil utgjøre et tapsfradrag på 23 000 000 (23 millioner) kroner. Dersom man legger summen det kreves fradrag for til grunn for hvor grensen for hva man kan få fradrag for, taler dette for at man kan få fradrag selv for 1 prosent.

Testen må være om et slikt salg av mindre eiendeler ville ha kommet direkte til fradrag dersom det var det som hadde skjedd opprinnelig. Et endelig svar kan ikke gis på en slik problemstillingen, for som man forstår, vil hvert tilfelle kunne inneha egenskaper som er særegent for akkurat det tilfelle. Avgjørelsen vil derfor bero på en konkret vurdering av hvert enkelt tilfelle.

8.5 Forholdet til fritaksmetoden

Et (relativt) nytt problem som skattemyndighetene vil stå over for, er et realisert tap i forhold til fritaksmetoden. Fritaksmetoden ble innført 26. mars 2004, og har kommet til uttrykk i sktl § 2-38. Første og annet ledd lyder slik:

”§ 2-38. Skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eierandeler
(1) Følgende skattytere er fritatt for skatteplikt av inntekt og har ikke fradragsrett for tap etter bestemmelsene i denne paragraf:

- a. selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd a til d,
- b. aksjefond,
- c. interkommunalt selskap,
- d. selskap mv. som er heleid av staten,
- e. forening,
- f. stiftelse,

- g. kommune og fylkeskommune,
- h. konkurs- og administrasjonsbo etter debitor som omfattes av dette ledd,
- i. utenlandske selskaper mv. som tilsvarende selskaper mv. som omfattes av dette ledd.

(2) Inntekter og tap som omfattes av første ledd er:

- a. gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap mv. som nevnt i første ledd a til c eller tilsvarende utenlandsk selskap mv., samt lovlig utdelt utbytte som nevnt i § 10-11 annet ledd, jf. tredje ledd på slik eierandel,
- b. gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap som nevnt i § 10-40 første ledd eller tilsvarende utenlandsk selskap.
- c. gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av finansielt instrument med eierandel i selskap mv. som nevnt i dette ledd a som underliggende objekt.”

Den ble vedtatt samtidig med sktl § 14-90, og hjemler at selskaper, finansinstitusjoner, aksjefond etc., er fritatt for skatteplikt av inntekt. Motstykket er at de heller ikke har fradragsrett for tap.

Dette innebærer at problemstillingen i blant annet *Hydro Canada*-, *Telenor*- og *Ementor*-dommene ikke lenger er aktuelle. Men hva skjer med tap som er realisert *før* vedtakelsen av fritaksmetoden, og som videreføres slik at det kommer til fradrag på et senere tidspunkt? Er denne retten til videreføring nå tapt som en følge av vedtakelsen av den nye rettsregelen? Eller er de tap som er realisert før innføringen av metoden i behold, mens de som ikke er det, er tapt? Blir det forskjell på om det er skjedd en realisasjon, men foretatt gjennomskjæring, mot at det ikke er skjedd en realisasjon i henhold til loven?

Som det forstås, er det mange problemstillinger som må besvares. Jeg mener det vil være hensiktsmessig å dele drøftelsen opp i om det er realisert eller ikke, dette for å kunne sammenligne virkningene av innføringen av fritaksmetoden.

8.5.1 Hva skjer med det realiserte, men videreførte tapet?

I norsk rett gjelder det et forbud mot å gi lover tilbakevirkende kraft. Dette er sågar kommet til uttrykk i Grl § 97; *"Ingen Lov maa gives tilbagevirkende Kraft"* (min kursivering). I skatteretten er riktignok tolkningen av denne bestemmelsen blitt betydelig innskrenket, da man anser inntektsskatten for å være en skatt som skal skrives ut på årets nettoinntekt, og denne inntekten vet man jo ikke før året er omme.⁷³ Dette innebærer at skattereglene vurderes på slutten av året, og gis tilbakevirkende kraft for det året som er gått. På denne måten ønsker man å skape et rettferdig skattesystem, basert på det inneværende års hendelser.

Dette er ikke regnet for å være i strid med forbudet mot reglers tilbakevirkende kraft. Denne rettsoppfatningen bygger på en avgjørelse inntatt i Rt 1925 s.588, hvor en skattyter hadde solgt aksjer med gevinst i februar 1918. Ved lov av 3. mai samme år ble slik gevinst skattepliktig med virkning fra årets begynnelse. Høyesterett kom til at den nye loven kunne anvendes på forholdet.

Dette kan tale for at skattyterens realiserte tap er "endelig tapt" i og med innføringen av fritaksmetoden. For øvrig er Zimmer kritisk til den praksis man har fått på skatterettens område, blant annet fordi en skattyter planlegger sin økonomi ut i fra gjeldende skatteregler.⁷⁴ Det er derfor muligens ikke grunnlag for å strekke den rettsoppfatningen man følger ved inntektsbeskatning lenger enn dette.

I enkelte av sakene har skattyterne ved vedtaket om gjennomskjæring fått det skriftlig at tapet vil komme til fradrag senere. Dette tidspunktet antas å være når vilkårene for gjennomskjæringen ikke lenger tilstede. Det vil fremstå som urimelig om disse ikke skulle få fradrag på grunn av innføringen av en ny metode. Rimelighetshensyn og prinsippet mot å gi lover tilbakevirkende kraft taler i mot at et tap som reelt er oppstått før vedtakelsen av

⁷³ Zimmer (2005) s.36

⁷⁴ ibid., s.37

fritaksmetoden, er tapt ved innføringen. Allikevel er ikke tapet kommet til fradrag av en grunn, så hvorfor skal disse være i en annen stilling enn de som ikke har prøvd, men som hadde store urealiserte tap ved innføringen av fritaksmetoden 26. mars 2004?

I realiteten er de i samme situasjon. Visse forskjeller ved posisjonen til de som har fått et vedtak på at tapet vil komme til fradrag på et senere tidspunkt, og de som ikke har et slikt vedtak, er det likevel. Det åpenbare er at den skattyter som har forsøkt å realisere, og som har gjort dette, men har blitt hindret av et gjennomskjæringsvedtak, har ”bevist” overfor ligningsmyndighetene at det har oppstått et tap. På den annen side vil andre skattytere kunne bevise dette på andre måter, for eksempel gjennom årsregnskaper. Dette begrunner således ikke at det bør være en forskjell. Som jeg tidligere har nevnt, kan det være enkelte som vil mene at de som har fått et gjennomskjæringsvedtak, ikke skal få fradrag senere. Dette blant annet fordi det ved realisasjonen ble foretatt en avregning av gevinst- og tapskontoen, og forholdet er på mange måter oppgjort. Argumentene for og imot er gode, og en løsning følger ikke av disse.

Derimot har lovgiver tatt stilling til når skjæringstidspunktet er for hva som rammes av fritaksmetoden. I forarbeidene⁷⁵ er det uttalt: *”Det foreslås at fritaksmetoden gis virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og for gevinst og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004 (dagen for fremleggelsen av skattemeldingen). Med et slikt virkningstidspunkt for gevinster og tap hindres at det oppstår mulighet for tilpasninger, ved at aksjetap fremskyndes til realisasjon før fritaksmetoden begynner å virke, mens realisasjoner med gevinst utsettes til etter dette tidspunkt. Det foreslås imidlertid en overgangsregel for inntektsåret 2004 som innebærer at skattyters netto aksjetap realisert i perioden 26. mars til 31. desember 2004 kan føres til fradrag mot netto aksjegevinster realisert før dette tidspunktet”* (min kursivering).

⁷⁵ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s.53

Lovgiver har tatt høyde for den problematikk jeg oppstiller. Alt utbytte innvunnet etter 1. januar 2004 vil omfattes av innføringen av metoden. Samtidig settes skjæringstidspunktet for reglene om gevinst- og tapsberegning ved realisasjon til 26. mars 2004, den dagen skattemeldingen ble fremlagt. Et senere skjæringstidspunkt enn fremleggelsen av skattemeldingen ville kunne medført at alle med et urealisert *tap*, realiserte dette innen den gitte fristen, mens alle med en urealisert *gevinst* ville utsatt det til etter denne fristen. Her ser vi et eksempel på hvordan skattelovene kan endres for inneværende år, men likevel oppleves som rettferdige, da alle blir behandlet likt.

Videre blir det åpnet for en overgangsregel, der aksjetap realisert i perioden 26.mars 2004 til 31.desember 2004, kan komme til fradrag i aksjegevinst realisert før dette tidspunktet.

Dermed har skattyterne som ikke har realisert et tap, blitt gitt en mulighet til i løpet av 2004 å realisere dette. Videre må det kunne trekkes den konklusjon at videreført tap realisert før vedtakelsen, fortsatt vil være i behold, da skjæringstidspunktet er satt til 26.mars 2004.

8.5.2 Hvordan blir det for den videreførte inngangsverdien?

Etter fritaksmetodens ordlyd vil disse tilfellene rammes av bestemmelsen. Dette er uavhengig av om det er forsøkt realisert eller ikke, for uansett hvordan man ser på det, er det ikke skattemessig sett skjedd en realisasjon. Er dette en rimelig løsning? Da spesielt hensett til at for gjennomskjæringstilfellene vil antakelig ikke metoden innvirke på fradragsretten, og at disse tilfellene har mange likhetstrekk. Denne uttalelsen kan belyses gjennom den tidligere omtalte dommen inntatt i Rt. 2002 s. 798 *Nordea*.

Christiania Bank og Kreditkasse ASA, heretter kalt banken, krevde fradrag for tap ved salg av datterselskaper til andre datterselskaper. Deretter ble de oppkjøpte selskapene umiddelbart innfusjonert i de selskapene som kjøpte dem. Spørsmålet i saken var om salgene fra banken til datterselskapene innebar en realisasjon i forhold til den dagjeldende selskapsskatteloven § 5-2 nr. 2.

Overligningsnemnda hadde ved sin vurdering av saken, uttalt at det i mange tilfeller nærmest ville fremstå som en ”smakssak” om man vurderte tilfelle etter en tolkning av begrepet ”realisasjon”, eller om man bedømte det etter omgåelsesnormen. Førstvoterende i Høyesterett, dommer Tjomsland, behandlet saken etter en tolkning av realisasjonsbegrepet. Det fulgte av forarbeidene og langvarig praksis at en fusjon ikke var å regne som en realisasjon etter selskapsskatteloven § 5-2 nr. 2.⁷⁶ Dermed var det et spørsmål om de foregående salgene var å regne som selvstendige forhold, eller om de måtte sees i sammenheng med de etterfølgende fusjonene. På bakgrunn av tidligere praksis, fant førstvoterende det godtgjort at transaksjonene kunne vurderes i sammenheng.⁷⁷

Etter en gjennomgang av saksforholdet, mente han at det, i likhet med *Troll Salmon-*dommen, ikke var skjedd en endelig oppgivelse av eierinteressene hos banken.⁷⁸ Dette kunne allikevel være nok til å avvise at det var skjedd en realisasjon, jfr. *Hydro Canada-*dommen.

Derimot mente han at de etterfølgende innfusjoneringene hadde ”*nøytralisert virkningen av aksjesalgene*”.⁷⁹ Dermed var bankens eierinteresser like som før salgene, og det var i følge en enstemmig Høyesterett, ikke skjedd en realisasjon i lovens forstand.

Zimmer⁸⁰ og Banoun⁸¹ har vært kritiske til førstvoterendes resonnement, og mener at dette resultatet ikke kunne vært nådd uten å benytte momenter som inngår i vurderingen etter den ulovfestede normen, for eksempel transaksjonenes forretningsmessige formål, virkninger og formålsstridighet. Dette innebærer at vurderingene etter de to typetilfellene

⁷⁶ Førstvoterende uttaler dette på s. 804 i domsbegrunnelsen.

⁷⁷ S.805 i domsbegrunnelsen

⁷⁸ S.806 i domsbegrunnelsen

⁷⁹ I.c.

⁸⁰ Zimmer (2003) s.351

⁸¹ Banoun (2003) s.253

der et tap eller en inngangsverdi er videreført, er så vidt like at det ikke burde være noen forskjell på disse tilfellene i forhold til fritaksmetoden.

Dermed vil det antakelig være slik at man i begge tilfeller, der det enten er et realisert tap som videreføres, eller at en inngangsverdi blir videreført, vil være ”beskyttet” mot fritaksmetoden, dersom situasjonen er oppstått før innføringen. Antakelig vil det i forhold til fritaksmetoden, måtte bli utøvd et visst skjønn fra den rettsanvenderen som får noen av de ovenstående problemstillingene forelagt seg. Forarbeidene angir skjæringstidspunktet, men dette kan ikke legges slavisk til grunn, da man mest sannsynlig vil oppleve at tilsynelatende like tilfeller blir behandlet ulikt. Dette er ikke ønskelig, og som jeg viste innledningsvis, er dette noe av det viktigste å motvirke i skatteretten.

9 Lovfestede særbestemmelser

Jeg har til nå belyst en del problemer og virkninger som oppstår med og rundt den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Da oppgaven omhandler virkninger av gjennomskjæring generelt, innebærer det at også lovfestede gjennomskjæringsbestemmelser og virkninger av disse vil være relevante sider av oppgaven å behandle.

De lovfestede særbestemmelsene dels supplerer, og dels overlapper, den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Det ble i lovforslaget fra begynnelsen av 1990- tallet hevdet at en lovfesting av en generalklausul kunne være en trussel mot rettssikkerheten. Dette argumentet mener jeg ikke holder stikk, da ulovfestede regler som regel er en større trussel mot rettssikkerheten. Når det er sagt, har vi muligens fått et godt kompromiss ved å ha en ulovfestet regel, supplert av enkelte særbestemmelser.

9.1 Skatteloven § 14-90

Bestemmelsen ble vedtatt samtidig med fritaksmetoden, trådte i kraft fra 6. oktober 2004 og lyder slik:

” § 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b. inntekstføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.”

Hensikten med innføringen av bestemmelsen var at den skulle virke som en avskjæringsregel for ligningsmyndighetene, og gi dem et ”sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner, enn hva som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Etter avskjæringsregelen er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv. I tillegg vil en lovfestet avskjæringsregel ha preventiv effekt” (min kursivering).⁸²

Som det forstås, er regelen ment som et supplement til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, samt gi ligningsmyndighetene et sikrere grunnlag for å foreta gjennomskjæring. Bestemmelsen har visse likhetstrekk med det som må forstås å være innholdet av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, og Zimmer hevder således at ”tankemønsteret” er likt for de to reglene.⁸³ Med dette forstås jeg at han mener at de vurderingene som må foretas ved anvendelsen av den ulovfestede normen, altså hva som er disposisjonens formål

⁸² Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s.84

⁸³ Zimmer (2005) s.69

og virkninger, og om det er utvist illojalitet mot lovgiver, er sentrale momenter å benytte også ved anvendelsen av § 14-90.

Dette synspunktet kan man finne støtte for i ordlyden. Bestemmelsen kommer til anvendelse til dersom det er *”sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen”* (min kursivering). For å avgjøre om utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det ”overveiende motiv” ved transaksjonen, må man inn på en konkret vurderingen, hvor de nevnte momenter kan være aktuelle parametere å ta i betraktning. Begrepsbruken ”overveiende” sier også noe om terskelen for gjennomskjæring etter § 14-90. Terskelen for gjennomskjæring etter den ulovfestede normen vil være høyere enn ved bruk av § 14-90. I et tilfelle hvor det vurderes gjennomskjæring med hjemmel i § 14-90 kan egenverdien av transaksjonen være høy, men det er likevel tilstrekkelig for gjennomskjæring etter denne bestemmelsen at det er sannsynlig at skattemessige virkninger var det ”overveiende” motivet for transaksjonen.⁸⁴ Etter den ulovfestede normen vil kravet til transaksjonens egenverdi være lavere for at vilkårene for gjennomskjæring ikke er tilstede.

9.1.1 Hvilke virkninger får gjennomskjæring etter sktl § 14-90?

Virkninger av gjennomskjæring med hjemmel i § 14-90, er kommet direkte til uttrykk i loven. Skatteposisjonen skal;

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.

Er virkningene av gjennomskjæring etter § 14-90 like som ved gjennomskjæring etter den ulovfestede normen?

⁸⁴ l.c.

Bokstav a hjemler at den skatteposisjonen som er forsøkt utnyttet, skal falle bort dersom den representerer en skattefordel. Et problem som da oppstår er hva man skal falle tilbake til. Skal skattyter få tilbake sin opprinnelige posisjon, som om transaksjonen ikke har funnet sted overhodet?

Bortfall er det motsatte av videreføring. Dermed må det nødvendigvis innebære at et tap ikke kan videreføres etter gjennomskjæring med hjemmel i § 14-90. Ved gjennomskjæring etter den ulovfestede normen har jeg funnet gode grunner for å hevde at et tap kan videreføres. Ettersom det skal mindre til for ligningsmyndighetene å foreta gjennomskjæring etter § 14-90, er dette muligens et misforhold i reaksjonsmulighetene mellom disse to typetilfeller av gjennomskjæring. I tilfellene som bedømmes etter sktl § 14-90 vil egenverdien kunne ha vært ganske høy, og at virkningene da blir strengere for en som rammes av § 14-90, enn en som rammes av den ulovfestede normen, hvor egenverdien av transaksjonen har vært lavere, er et misforhold mellom reaksjonene. Dette reiser spørsmål om det kan tenkes at bare de deler av transaksjonen som strider mot skattereglenes formål faller bort?

Svaret følger ikke av loven, men ordlyden åpner ikke for en slik tolkning. At delvis gjennomskjæring etter den ulovfestede normen er tillatt, følger blant annet av dommen inntatt i Rt. 1997 s.1580 *Zenith*. I denne saken hadde ligningsmyndighetene foretatt gjennomskjæring av et salg av samtlige aksjer i et selskap. Ligningen ble opphevet i Høyesterett, men førstvoterende uttalte innledningsvis i sitt resonnement, nærmest som et obiter dictum, at *”(d)en ankende part har fremholdt at gjennomskjæringen i denne sak bare gjelder aksjeoverdragelsen, ikke selskapsstrukturen. Jeg bemerker at det ikke kan være noe til hinder for på denne måte å begrense en gjennomskjæring til aksjeoverdragelsens virkninger for skattekreditene i et selskap og for øvrig behandle selskapet og aksjeoverdragelsen etter vanlige skatterettslige regler. En slik tilsynelatende inkonsekvens vil ofte være en nødvendig følge av at det foretas gjennomskjæring”* (min kursivering).⁸⁵

⁸⁵ Siste avsnitt på s.1585 i domsbegrunnelsen

Dette innebærer at man ved gjennomskjæring kan stykke opp transaksjonene, og kun foreta gjennomskjæring for de deler av transaksjonsrekken som fremstår som illojale mot skattereglenes formål. Det samme synspunkt er blant annet senere lagt til grunn i Rt. 2000 s.1865 *Nygård*.

Av forarbeidene til sktl § 14-90 følger det at det samme ikke gjelder ved anvendelsen av bestemmelsen. Her er det uttalt at *"avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til"* (min kursivering).⁸⁶ Dette må forstås slik at det er hele eller ingen del av posisjonen som kan avskjæres, og at delvis avskjæring ikke er et alternativ. Dette innebærer at virkningene av gjennomskjæring etter sktl § 14-90 bokstav a er ikke kan oppheves for deler av transaksjonen, slik som ved virkningene av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, hvilket fremstår som et noe urimelig resultat, da avskjæringsregler i utgangspunktet er å anse som en mildere form for gjennomskjæring.⁸⁷ Virkningene av gjennomskjæring etter § 14-90 burde da være "lettere" å oppheve enn virkningene etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Sktl § 14-90 bokstav b gir uttrykk for en mer "teknisk" skattemessig virkning av gjennomskjæring. Den innebærer at dersom utnyttelse av en generell skatteposisjon er det overveiende motivet for en transaksjon, faller retten til "motregning" mot tilgjengelige underskudd bort, dersom skatteposisjonen representerer en skatteforpliktelse. Disse virkningene kan bli ganske betydelige, og vil nok være en "smertefull" virkning for skattyter, sågar kan den nok oppleves som streng.

⁸⁶ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s.84

⁸⁷ Gjems- Onstad (2003) s.1032

9.2 Skatteloven § 13-1

Denne bestemmelsen er ikke en klassisk gjennomskjæringsbestemmelse, men det er i forarbeidene uttalt at *”(f)ormålet med bestemmelsen er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting”* (min kursivering).⁸⁸ Den lyder slik:

”§ 13-1. Interessefellesskap

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.
- (2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i en stat utenfor EØS, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle. Første punktum får tilsvarende anvendelse når den andre personen, selskapet eller innretningen er bosatt eller hjemmehørende i en stat innenfor EØS, dersom Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst.¹
- (3) Ved skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.
- (4) Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt. Det foranstående

⁸⁸ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) kap.13

gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet.”

Gjems- Onstad hevder at anvendelsesområdet for bestemmelsen er vid, og at den grenser opp mot, og til dels overlapper, den ulovfestede gjennomskjøringsregelen.⁸⁹ Den brukes om de typiske internprisingstilfellene, men bestemmelsen rekker, i følge Gjems- Onstad, langt videre.⁹⁰ Dette blant annet fordi den ikke stiller krav til transaksjonens illojalitet eller fraværende egenverdi ved vurderingen av om det kan foretas gjennomskjøring.

I dommen inntatt i Rt. 2006 s.1573 *Fornebuklinikken*, ble bestemmelsen brukt til å foreta gjennomskjøring i et ansvarlig selskap. Skattyteren, som var ansatt i selskapet, hadde arbeidet uten arbeidsgodtgjørelse verdsatt til 200 000 kroner. Denne summen kom i stedet til uttrykk som en del av selskapets overskudd. Dette medførte igjen at summen kom til utbetaling på flere hender enn bare skattyterens, deriblant hans hustru. En samlet Høyesterett fant at sktl § 13-1 kunne anvendes på et forhold som det her foreliggende, og at det var grunnlag for gjennomskjøring. Hvilken virkning har denne gjennomskjøringen?

Skattyteren ble for det første tilordnet en inntekt 200 000 kroner. Dette medførte at selskapsoverskuddet ble redusert med 200 000 kroner, og at ekteparet til sammen nå hadde krav på minst to tredjedeler av overskuddet medregnet arbeidsgodtgjørelsen. Dette hadde igjen den konsekvens at inntekten nå skulle regnes etter delingsmodellen, jfr. tidligere⁹¹ sktl § 12-10 første ledd bokstav b. At ektefeller lignes under ett følger av sktl § 2-10. Skattyteren hevdet at det i høyden kunne være snakk om en omklassifisering av inntekten til lønn etter dagjeldende ligningslov⁹² (lignl) § 8-1, og således at delingsmodellen ikke kom til anvendelse. Dommer Utgård besvarte denne anførselen slik: ”*gjennomskjøring inneber at inngåtte avtaler blir gjennomskorne ved skattevurderinga utan at dette grip inn i*

⁸⁹ Gjems- Onstad (2003) s.1398 flg

⁹⁰ l.c.

⁹¹ Stod tidligere i någjeldende skattelov, men ble tatt ut i forbindelse med opphevelsen av delingsmodellen.

⁹² Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24

dei privatrettslege tilhøva. Det er ikkje noko anna som skjer ved bruk av § 13-1 enn det som ellers skjer ved gjennomskjering... Å late vere å bruke delingsreglane etter ei slik gjennomskjering, ville gjere at omsyna bak reglane i skattelov § 13-1 ikkje hadde vorte ivaretekne.” (min kursivering).⁹³

Dette eksempelet illustrerer på en god måte hvilke konsekvenser virkningene av gjennomskjæringen kan ha. Gjennomskjæring medfører at lovgivers vilje ivaretas. For at dette skal oppnås, må virkningen av gjennomskjæring bli at delingsmodellen kommer til anvendelse. Dette fordi den vil medføre at hensynene som ligger bak utformingen sktl § 13-1 ivaretas. Sktl § 13-1 er igjen utformet for å ivareta grunnleggende skatterettslige prinsipper. Dermed oppnår rettsanvenderen det han ønsker med gjennomskjæringen, nemlig at lovgivers vilje ivaretas.

Virkningene av gjennomskjæring etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og § 13-1, vil derfor kunne bli like i mange tilfeller. Dette fordi de, uten angitte virkninger som i § 14-90, søker å ivareta lovgivers formål og vilje med skattereglene. Dette betyr ikke at virkningene etter § 14-90 ikke gjør det, de er jo tross alt gitt av lovgiver selv. Forskjellen er at hvordan dette ivaretas vil variere. For den ulovfestede normen og § 13-1 vil virkningene ofte, men ikke alltid, være en konsekvens av hvordan vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt, og på den måten opprette rettstilstanden i tråd med grunnleggende skatterettslige prinsipper, mens etter § 14-90 vil opprettelsen av rettstilstanden være en følge av lovens alternativer.

⁹³ Domsavsnitt 52

10 Strafferettslige reaksjoner?

Er det mulig med straffereaksjoner som en konsekvens av at det er foretatt gjennomskjæring? Kan en strafferettslig reaksjon ilegges med hjemmel i et gjennomskjæringsvedtak?

Jeg har under punkt 3.0 avgrenset mot typiske tilfeller hvor det vil være naturlig med straffereaksjoner, blant annet for de tilfeller der det er gitt uriktige opplysninger. At disse tilfellene krever avgrensning mot gjennomskjæringstilfellene, er fordi de av mange oppleves som nært tilknyttede områder. Dette kan tale for at virkningene av disse ulike sakene bør være nokså like, slik at det ikke er formen som tilfelle henføres under som er avgjørende for reaksjonene, men skattyterens handlinger.

Dette er dels riktig, for det er skattyterens handlinger som må bedømmes. Selv om tilfellene kan oppleves som nokså like, er realiteten i de vidt forskjellig. Det er viktig ved vurderingen av mulige virkninger av gjennomskjæring å ha utgangspunktene klart for seg. Skatteplanlegging er tillatt. Omgåelse av skattereglene kan innebære en illojal skatte-tilpasning, men er ikke ulovlig. Ved de rene skatteunndragelsestilfellene har skattyter unnlatt å gi, eller kommet med uriktige, opplysninger, slik at transaksjonen ikke skattlegges ut i fra de reelle forhold. Dette krever en eller annen form for reaksjon. For gjennomskjæringstilfellene er det foretatt illojale omgåelser av skattereglene, og de skattemessige virkningene blir annerledes enn det opplysningene og transaksjonen skulle tilsi. Dette er ikke regnet for å være en ulovlig handling, og taler imot at en virkning av gjennomskjæring, er at det gir grunnlag for å ilegge for eksempel tilleggsskatt som en form for straff.

I dommen inntatt i Rt. 2006 s.1573 *Fornebuklinikken*, ble skattyterens disposisjon rammet av gjennomskjæring med hjemmel i sktl § 13-1, og skattyteren ble ilagt tilleggsskatt. Betyr det at de skisserte utgangspunkter for omgåelsestilfellene likevel gir grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt, og at min vurdering av forholdet ikke er korrekt?

Skattyteren ble ved gjennomskjæringen tilordnet en inntekt på 200 000 kroner. Å unnlate å innrapportere disse 200 000 kronene innebar at skattyteren etter dagjeldende ligningslov fra 1980 § 10-2, hadde gitt "*uriktige eller ufullstendige opplysninger*" (min kursivering). Dette fulgte av dommen inntatt i Rt. 1999 s.1087 *Baker Hughes*, hvor det ble fastslått at ett avvik på 40 prosent mellom den fastsatte leiepris og armlengdeprinsippet, var en uriktig opplysning etter ligningsloven fra 1980 § 9-6 nr. 3 litra a.

Antakelig er det som ligger til grunn for Høyesteretts bruk av tilleggsskatt i *Fornebu-klinikken*. Unnlatelsen av å innrapportere de 200 000 kronene til skattemyndighetene utgjorde en viss prosent av legens inntekt. Denne prosentvise andelen var stor nok til at Høyesterett fant at legen dermed hadde gitt uriktige opplysninger. Dermed forstår vi at tilleggsskatten for så vidt er en *konsekvens* av gjennomskjæring, i og med at det er dette vedtaket som tilordner skattyteren inntekten, men det er ikke en *direkte virkning* av det. Sagt på en annen måte, utskrives ikke tilleggsskatten på grunnlag av gjennomskjæringen, eller med "hjemmel" i gjennomskjæringsvedtaket.

Straffereaksjoner som en virkning av gjennomskjæring vil ikke være et alternativ. Dette fordi gjennomskjæring rammer omgåelse av skatteregler som ikke er ulovlige, men som på en illojal måte er tilpasset skattereglene. Slike tilfeller burde således ikke føre til strafferettslige reaksjoner.

11 Oppsummering

Virkninger av gjennomskjæring er et tema som i teorien er ofret lite spalteplass. Det kan tenkes det er fordi de fleste er enig med Banoun i at virkningene av gjennomskjæringen i de fleste tilfeller vil være en direkte følge av på hvilken måte gjennomskjæringsvilkårene er oppfylt. Jeg mener denne fremstillingen har vist at virkningene av gjennomskjæring kan være mange, og at de ikke alltid vil være en direkte følge gjennomskjæringsvedtaket.

Oppgaven har reist mange problemstillinger, og ikke alle har vært like enkle å besvare. Spesielt har dette vært tilfelle ved vurderingen av mulige virkninger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Til tross for at utviklingen av denne regelen startet så tidlig som på 1920- tallet, er ikke virkninger av denne regelen bindende avgjort i verken teori eller praksis. Dette innebærer at virkningene av gjennomskjæringen for store deler av tilfellene har måttet vært basert på rimelighetsbetraktninger. Dette er nok også meningen med en slik regel; den skal være en sikkerhetsventil for ligningsmyndighetene til å sørge for at skattereglene er så rettferdige som mulig.

Det overordnede målet med oppgaven har vært å kunne gi leseren en forståelse av virkningene av gjennomskjæring i et større perspektiv, og derav hovedproblemstillingen om hvordan disse kunne være med på å effektivere og ivareta de viktige hensynene som ligger til grunn for skattereglene og – systemet. Sidestilt med dette overordnede målet har jeg reist spørsmål om hvilken virkning en gjennomskjæring har for skattyteren, transaksjonsmotparten og eventuelt andre. For å belyse dette har jeg jobbet ut i fra tre spørsmål; kan et realisert tap videreføres? Dersom ja; hvordan kan det videreføres, og hvem kan videreføre det? Til slutt har jeg vurdert virkningene i forhold til innføringen av fritaksmetoden. Dette har gitt meg disse svarene:

Rettferdighetshensynet er et svært viktig og sentralt hensyn å ta i betraktning ved utforming og anvendelse av skattereglene. Undersøkelser har vist at dersom skattereglene oppleves som urettferdige, vil etterlevelsen minke. Derfor må det være horisontal likhet mellom

skattyterne, slik at like tilfeller blir behandlet likt, og en vertikal ulikhet mellom skattyterne, slik at de som har størst muligheter til å bidra, er de som bidrar mest. Gjennomskjæring og de virkninger dette har, vil hindre at de som handler i aksjer for eksempel, vil få for mange skattelettelser, og vil forhindre at man tar ut den risikoen som slik aksjehandling medfører.

Gjennomskjæring innebærer at en transaksjon gis andre skattemessige virkninger enn det transaksjonen skulle tilsi. Dette vil si at det *ikke* er en konsekvens av gjennomskjæringen at de privatrettslige forholdene endres. Gjennomskjæringen har kun virkning for de skattemessige sidene ved transaksjonen.

Det kan likevel ha virkning for transaksjonsmotparten, da det kan tenkes at det som en klausul i for eksempel kjøpsavtalen, inntas at dersom tilfellet rammes av gjennomskjæring, faller hele eller deler av avtalen bort. Yttligere en konsekvens som kan tenkes for transaksjonsmotparten, er at de virkninger som gjennomskjæringsvedtaket medfører, blir tillagt hans inngangsverdi.

Jeg har funnet gode grunner for at et realisert tap kan videreføres hos den skattyteren som har realisert tapet. Dette innebærer at tapet vil komme til fradrag på et senere tidspunkt, mest sannsynlig når vilkårene for gjennomskjæring ikke lenger er tilstede. Det vil være mest naturlig å la det realiserte tapet følge transaksjonsrekken, da dette vil medføre at tapet vil komme til fradrag på det tidspunkt vilkårene for gjennomskjæring ikke lenger er tilstede på det objekt som er realisert, men hvor for eksempel ikke eierposisjonen er reelt avstått på gjennomskjæringstidspunktet.

Det kan oppstilles visse grupper hvor Høyesterett har fått en fast praksis hva angår virkningene av gjennomskjæring. Likevel vil det i mange tilfeller være sakens omstendigheter og rimelighetsvurderinger som avgjør virkningene. Rettsferdighetshensynet tilsier at det må foretas mange rimelighetsvurderinger i skatteretten. Dette vil i følge Banoun også være riktig, fordi ett snevert lovverk med detaljerte regler vil kunne fungere

som et instruksjonskart for skattyterne i hvordan omgå skattereglene. Ett bredt skattegrunnlag med ”åpne” bestemmelser som legger opp til ett *visst* skjønn hos skattyteren vil kunne motvirke dette. Samtidig er det viktig at reglene ikke blir for skjønnspregete, da dette vil kunne være en fare for rettssikkerheten.

Gjennomskjæring gir ikke grunnlag for ilegge skattyteren strafferettslige reaksjoner som for eksempel tilleggsskatt. Men det kan tenkes at det som en følge av at det er foretatt gjennomskjæring, også vil være grunn til å vurdere straffereaksjoner. Jeg presiserer at dette ikke er med hjemmel i gjennomskjæringsvedtaket, men for eksempel lovbestemmelser i ligningsloven.

Betydningen av virkningene av gjennomskjæringen i et større perspektiv må ikke overdrives. Når det er sagt, er det en god sikkerhetsventil for ligningsmyndighetene å ha. Det gjelder både om det foretas gjennomskjæring på lovfestet eller ulovfestet grunnlag. Gjennomskjæring gir ligningsmyndighetene muligheten til å ivareta viktige hensyn bak skattereglene, da først og fremst at reglene blir så rettferdige som mulig. Virkningene av gjennomskjæringen vil være det fysiske middelet som oppnår dette.

Dermed er gjennomskjæring og dets virkninger, en viktig brikke i det større samspillet som er mellom reglene som skal sørge for at skattereglenes grunnprinsipper og – hensyn ivaretas, og er på denne måten med på å effektivisere og ivareta disse grunnprinsippene og – hensynene.

For å avslutte der jeg startet; den svenske jussprofessoren Anders Hagstedt hevdet at skatt var en av fire måter å bli av med penger på. Gjennomskjæring kan ikke motvirke dette, men det kan motvirke at fordelingen av skattebyrdene blir skjev. De som har mest, er de som skal skatte mest, og evnen til å omgå skattereglene skal ikke være avgjørende for skattebyrden. Dette må være blant det viktigste å forhindre.

12 Litteraturliste

Forfattere/bøker:

- Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget, Oslo, 2005
- Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis*, Cappelen Akademiske, Oslo, 2003
- Kvisli, Kåre, *Innføring i skatteretten*, Brødrene Tengs boktrykkeri, Oslo, 1962
- Gjems-Onstad, Ole, *Norsk Bedriftsskatterett*, 6.utg., Gyldendal Akademiske, Oslo, 2003
- Skatteetaten, *Lignings- ABC*, 28. utg., Fagbokforlaget, 2007

Artikler:

- Kobro, Jens, *Gjennomskjæring i skatteretten*, I: publisert på www.raeder.no, 20.10.2006
- Bettina Banoun, *Hvordan bør skattelovgivningen utformes for å motvirke omgåelsesforsøk?*, I: Skatterett 2004 nr. 01 s.55
- Magnus Aarbakke, *Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem*, I: Lov og Rett 1970 s.1
- Frederik Zimmer, *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?*, I: Skatterett 2007 nr. 1
- Folkvord, Benn, *Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring? Replik til Frederik Zimmers artikkel "Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?"*, I: Skatterett 2007 Nr.04 s.293

Lover:

- 1814 Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814 §§ 96, 97
- 1980 Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24 §§ 8-1, 9-6, 10-2
- 1991 Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere av 20. juli 1991 nr. 65 §§ 5-2, 5-8
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 §§ 2-10, 2-38, 6-2, 9-2, 9-7, 10-32, 10-33, 10-36, 12-10, 13-1, 14-90

Forarbeider:

- Ot.prp.nr.16 (1991-1992)
- Ot.prp.nr.86 (1997-1998)
- Ot.prp.nr.01 (2004-2005)
- St.meld.nr. 29 (2003-2004)

Dommer:

- Rt. 1961 s.1195 *Kollbjørg*
- Rt. 1966 s.1189 *Bergesen/ Vestlandske Vassdrag*
- Rt. 1976 s.1317 *Harnoll*
- Rt. 1978 s.60 *Smestad*
- Rt. 1999 s.1087 *Baker Hughes*
- Rt. 1997 s.1580 *Zenith*
- Rt 1998 s. 1425 *Troll Salmon*
- Rt. 2000 s.1865 *Nygård*
- Rt. 2002 s.456 *Hydro Canada*
- Rt. 2002 s. 798 *Nordea*
- Rt. 2006 s. 1062 *A*
- Rt. 2006 s.1199 *Nagell- Erichsen*
- Rt. 2006 s.1232 *Telenor*

Rt. 2006 s.1573 *Fornebuklinikken*

Rt. 2007 s. 209 *Hex*

Oslo tingrett, sak nummer 07-085712TVI-OTIR/10, *Ementor*

Nettadresser:

www.jur.ku.dk/nmj/30/30_25.pdf

www.raeder.no

<http://e24.no/boers-og-finans/article2170580.ece>

<http://e24.no/makro-og-politikk/article2303766.ece>

www.ordbok.no

www.regjeringen.no

Annet:

Vedtak fra Overligningsnemndas, saksnummer 2003-006OLN

Figuren som illustrerer en typisk situasjon på side 33, er laget i ”Paint” av undertegnede.